

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
Faculdade de Direito
Programa de Pós-Graduação em Direito

Daniela Victor de Souza Melo

**MITIGANDO OS CONFLITOS TRIBUTÁRIOS:
DA LÓGICA PUNITIVA À COOPERAÇÃO**

Belo Horizonte
2025

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
FACULDADE DE DIREITO**

**MITIGANDO OS CONFLITOS TRIBUTÁRIOS:
DA LÓGICA PUNITIVA À COOPERAÇÃO**

Tese apresentada no Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, como requisito para obtenção do título de Doutora em Direito.

Linha de pesquisa 1: Poder, Cidadania e Desenvolvimento no Estado Democrático de Direito.

Área de estudo: P-01 - Justiça Tributária e Segurança Jurídica.

Orientador: Professor Doutor Onofre Alves Batista Júnior

Belo Horizonte

2025

Ficha catalográfica elaborada pela bibliotecária Meire Queiroz - CRB-6/2233.

Melo, Daniela Victor de Souza
M528m Mitigando os conflitos tributários [manuscrito]: da lógica punitiva à
cooperação / Daniela Victor de Souza Melo. - 2025.
349 f.

Orientador: Onofre Alves Batista Júnior.
Tese (doutorado) - Universidade Federal de Minas Gerais, Faculdade
de Direito.
Bibliografia: f. 321-345.

1. Direito tributário - processos, litígios, etc. - Teses. 2. Legitimidade -
Teses. 3. Cooperação - Teses. 4. Transparência - Teses. I. Batista Júnior,
Onofre Alves. II. Universidade Federal de Minas Gerais - Faculdade de Direito.
III. Título.

CDU: 336.2



UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

UFMG

ATA DA DEFESA DE TESE DA ALUNA DANIELA VICTOR DE SOUZA MELO

Realizou-se, no dia 08 de maio de 2025, às 09:30 horas, na Sala da Congregação da Faculdade de Direito, da Universidade Federal de Minas Gerais, a defesa de tese, intitulada *MITIGANDO OS CONFLITOS TRIBUTÁRIOS - DA LÓGICA PUNITIVA À COOPERAÇÃO*, apresentada por DANIELA VICTOR DE SOUZA MELO, número de registro 2021654448, graduada no curso de DIREITO, como requisito parcial para a obtenção do grau de Doutor em DIREITO, à seguinte Comissão Examinadora: Prof(a). Onofre Alves Batista Júnior - Orientador (UFMG), Prof(a). Valter de Souza Lobato (UFMG), Prof(a). Misabel de Abreu Machado Derzi (UFMG), Prof(a). Tathiane dos Santos Piscitelli (Fundação Getúlio Vargas (SP)), Prof(a). Tarsila Ribeiro Marques Fernandes (IDP).

A Comissão considerou a tese:

☒ Aprovada, tendo obtido a nota 100.

☐ Reprovada

Finalizados os trabalhos, lavrei a presente ata que, lida e aprovada, vai assinada por mim e pelos membros da Comissão.
Belo Horizonte, 08 de maio de 2025.

Prof(a). Onofre Alves Batista Júnior (Doutor) Nota:

Prof(a). Valter de Souza Lobato (Doutor) Nota:

Prof(a). Misabel de Abreu Machado Derzi (Doutora) Nota:

Prof(a). Tathiane dos Santos Piscitelli (Doutora) Nota:

Prof(a). Tarsila Ribeiro Marques Fernandes (Doutora) Nota:

Ao Leo e à Flavinha, minha verdadeira inspiração.

AGRADECIMENTOS

Ao Professor Onofre Alves Batista Júnior, pela orientação e por todos os ensinamentos com que me brindou ao longo da minha trajetória profissional e acadêmica. Obrigada por sempre confiar no meu trabalho.

Ao Professor Valter de Souza Lobato, pelo incentivo incansável para que eu ingressasse no Programa de Doutorado, por compartilhar comigo possíveis ideias para um projeto de pesquisa e pelas valorosas observações nas bancas de qualificação do projeto e da tese. Minhas palavras nunca serão suficientes para demonstrar a minha gratidão.

À Professora Misabel Abreu Machado Derzi, responsável pela minha paixão pelo Direito Tributário. Tive a honra de ser sua aluna na graduação, estagiária, assessora na então Procuradoria Geral do Estado, aluna e orientanda no Mestrado e aluna no Doutorado, o que foi decisivo para o meu crescimento pessoal e profissional. À senhora, o meu muito obrigada, com toda admiração.

À Professora Tathiane Piscitelli, que com sua competência e dedicação, sem nunca perder a doçura e a leveza, contribuiu enormemente para o aprimoramento da minha pesquisa, com seus comentários e ponderações quando das bancas de qualificação do projeto e da tese, e sem os quais eu certamente não teria chegado até aqui.

À Professora Tarsila Fernandes, cujos estudos sempre me desafiaram a buscar formas adequadas de solução de conflitos tributários. A afinidade em compartilharmos a profissão da advocacia pública, seu talento e competência serviram de incentivo para que eu buscasse aprofundar o meu conhecimento.

Ao Flávio Campos, pela generosidade em compartilhar comigo a sua experiência à frente do CONFIA e pela paixão com que trata do tema. Que o Brasil possa contar cada vez mais com servidores eficientes e dedicados como você.

Ao Leonardo Guerra, um dos grandes responsáveis por termos em Minas Gerais uma Administração Tributária que cultua o respeito, o diálogo e o bom relacionamento com seus contribuintes. Em seu nome, agradeço a todos os amigos da SEFAZ-MG.

Ao Lyssandro, responsável por tudo isso. Nunca serei capaz de te agradecer pelo incentivo, apoio, orientação, acolhimento, companhia, carinho, enfim, você é a minha razão para tentar ser uma pessoa cada dia melhor. Sem falar por ter me dado de presente 4 lindos filhos, Ester, Olívia, Artur e César, a quem agradeço de coração por tanto carinho. Amo vocês.

RESUMO

Há tempos o Brasil ostenta o título de campeão mundial de litígios tributários, o que afasta investimentos, aumenta os custos de produção, retarda a arrecadação e gera um ambiente de desconfiança e incerteza em prejuízo de toda a sociedade. Reduzir os conflitos tributários passou a ser um objetivo comum dos três Poderes da República, que devem, cada um em seu campo de atuação, empreender esforços para solucionar ou prevenir litígios administrativos e judiciais. Contudo, a redução da litigiosidade fiscal só será alcançada quando combatida sua causa mais relevante, qual seja, a natureza conflituosa da relação Fisco-contribuinte no Brasil. O presente trabalho de pesquisa objetiva demonstrar que uma mudança de paradigma na relação tributária, passando da estratégia tradicional do comando-e-controle para a da confiança e cooperação, é capaz de atuar sobre as principais causas de conflitos fiscais no Brasil, evitando sua instauração ou facilitando e agilizando a sua solução. Recomendados por organismos internacionais e adotados nas principais democracias ocidentais do planeta, programas de *cooperative compliance* apresentam grande potencial para reduzir os conflitos, ao pregarem uma atuação conjunta Fisco e contribuinte, transparente e preventiva, baseada na colaboração e na confiança mútuas. Para uma implantação exitosa, tais programas exigem uma mudança de mentalidade, que só pode ser alcançada através de modelos diferentes de supervisão, focados na indução e auxílio à conformidade, em lugar da surpresa e da punição.

PALAVRAS-CHAVE: Conformidade tributária; confiança justificada; transparência; cooperação; legitimidade.

ABSTRACT

For some time now, Brazil has held the title of world champion in tax litigation, which deters investments, increases production costs, delays revenue collection, and creates an environment of distrust and uncertainty to the detriment of society as a whole. Reducing tax conflicts has become a common goal for the three branches of government, which must, each in their own area of expertise, make efforts to resolve or prevent administrative and judicial disputes. However, the reduction of tax litigation will only be achieved when its most relevant cause is addressed, namely, the confrontational nature of the relationship between the tax authorities and taxpayers in Brazil. This research aims to demonstrate that a paradigm shift in the tax relationship, moving from the traditional command-and-control strategy to one of trust and cooperation, can address the main causes of tax conflicts in Brazil, preventing their emergence or facilitating and speeding up their resolution. Recommended by international organizations and adopted in major Western democracies around the world, cooperative compliance programs have great potential to reduce conflicts by advocating for a joint, transparent, and preventive action between tax authorities and taxpayers, based on mutual collaboration and trust. For successful implementation, such programs require a change in mindset, which can only be achieved through different models of supervision, focused on encouraging and assisting compliance, rather than surprise and punishment.

KEYWORDS: Tax compliance; justified trust; transparency; cooperation; legitimacy.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABJ - Associação Brasileira de Jurimetria
ABRADT – Associação Brasileira de Direito Tributário
ACA – Annual Compliance Arrangements
ACO – Ação Cível Originária
ADR – Alternative Dispute Resolutions
AEAT – Agencia Estatal de Administración Tributaria
AEO – Authorized Economic Operator
ANAO – Australian National Audit Office
AT – Administração Tributária
ATO – Australian Taxation Office
BID – Banco Interamericano de Desenvolvimento
BVerwGE – Bundesverwaltungsgericht (Tribunal Federal de Administração da Alemanha)
CADE – Conselho Administrativo de Defesa Econômica
CAPAG – Capacidade de pagamento
CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CCM – Cooperative Compliance Model
CCMG – Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais
CCP – Cooperative Compliance Programs
CCP – Cooperative Compliance Programs
CECAT – Centro de Prevenção e Solução de Conflitos Tributários e Aduaneiros
CEO – Chief Executive Officer
CFO – Chief Financial Officer
CG-IBS – Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços
CIAT – Centro Interamericano de Administraciones Tributárias
CNJ – Conselho Nacional de Justiça
CNPJ – Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas
COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CPC – Código de Processo Civil
CRFB – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN – Código Tributário Nacional
EC – Emenda à Constituição

EMERJ – Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro

EUA – Estados Unidos da América

FAT – Fórum de Administração Tributária

FCA – Forward Compliance Arrangements

FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital

FMI – Fundo Monetário Internacional

GST – Goods and Services Tax

HRMC – Her Majesty's Revenue and Customs

IBS – Imposto sobre Bens e Serviços

ICMS – Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

IN – Instrução Normativa

INSPER – Instituto de Ensino e Pesquisa

IPTU – Impostos sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

IRPF – Imposto de Renda da Pessoa Física

ISORA – International Survey on Revenue Administration

ISSQN – Impostos sobre Serviços de Qualquer Natureza

IVA – Imposto sobre Valor Agregado

JCPAA – Joint Committee of Public Accounts and Audit

LAR – Lista de Alto Risco

LB – Large Business

LGT – Lei Geral Tributária

MCF – Marco de Controle Fiscal

MH – Monitoramento Horizontal

NCPC – Novo Código de Processo Civil

NTCA – Netherlands Tax and Customs Administration

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

OEA – Operador Econômico Autorizado

OMC – Organização Mundial do Comércio

ONU – Organização das Nações Unidas

PCC – Programa de Conformidade Cooperativa

PCR – Pre-lodgment Compliance Review

PF/BCN - Prejuízo Fiscal e/ou Base de Cálculo Negativa da CSLL.

PGF – Procuradoria-Geral Federal
PGFN – Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
PGBCB – Procuradoria-Geral do Banco Central do Brasil
PIB – Produto Interno Bruto
PIS – Programa de Integração Social
PL – Projeto de lei ordinária
PLP – Projeto de lei complementar
PME – Pequenas e médias empresas
RDF – Risk Differentiation Framework
RE – Recurso Extraordinário
REFIS – Programa de Recuperação Fiscal
REsp – Recurso Especial
RFB – Receita Federal do Brasil
RHC – Recurso em habeas corpus
SINPROFAZ – Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional
SOx – Lei Sarbanes-Oxley
Sped – Sistema Público de Escrituração Digital
STF – Supremo Tribunal Federal
STJ – Superior Tribunal de Justiça
TAC – Termo de Ajustamento de Conduta
TCF – Tax Control Framework
TCU – Tribunal de Contas da União
ToA – Terms of arrangement
UE – União Europeia
UFMG – Universidade Federal de Minas Gerais
VwVfG – Verwaltungsverfahrensgesetz (Lei de Procedimento Administrativo)
WRR – Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid (Conselho Científico para a Política Governamental)

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	13
1. Considerações iniciais sobre o problema de pesquisa.....	13
2. Da tese que se pretende comprovar.....	18
3. Delimitando o objeto de investigação.....	20
CAPÍTULO I - POR QUE AS PESSOAS (DES)CUMPREM AS NORMAS?.....	29
1.1. Tributação e consentimento.....	29
1.2. Justiça, justificação e poder.....	36
1.3. Motivações para a conduta.....	43
1.3.1 O papel da sanção	43
1.3.2. Rumo a uma teoria funcional do Direito	45
1.3.3. Técnicas de encorajamento e técnicas de desestímulo.....	48
1.3.4. Das sanções positivas ou premiaias.....	50
1.4. Moral tributária.....	54
1.4.1. A moral tributária amparada no “pacto fiscal”.....	58
1.4.2. A moralidade do Estado Tributante e dos contribuintes.....	60
1.4.2.1. A moralidade tributária do Fisco.....	63
1.4.2.2. A moralidade dos contribuintes.....	65
1.5. Legitimidade e <i>compliance</i>	70
1.5.1. Os fatores de legitimidade.....	71
1.5.2. Elementos estruturais da justiça procedimental.....	74
1.5.3. Conteúdo da justiça procedimental.....	75
1.5.4. Influência da justiça procedimental na conformidade.....	77
CAPÍTULO II - LEGITIMAÇÃO PELO PROCEDIMENTO.....	79
2.1. Crise de legitimidade.....	79
2.2. Normativismo-monista ou institucionalismo-pluralista: uma falsa dualidade.....	82
2.3. O direito como sistema social.....	85
2.4. A confiança sistêmica.....	94
2.5. O problema da legitimidade.....	98
2.6. Procedimentos decisórios da Administração.....	102
2.7. O fenômeno da procedimentalização.....	107
2.7.1. A procedimentalização da decisão administrativa.....	110

2.7.2. A participação do administrado nos procedimentos decisórios.....	113
2.7.3. Dos procedimentos decisórios da Administração em matéria tributária.....	119
CAPÍTULO III - EVOLUÇÃO DA DINÂMICA DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA NO DIREITO COMPARADO: DO PODER À COOPERAÇÃO FISCAL.....	124
3.1. Relação Fisco-contribuinte: uma necessidade de mudança.....	124
3.2. A atuação administrativa segundo a lógica empresarial.....	130
3.3. A experiência holandesa.....	135
3.3.1. Monitoramento horizontal.....	141
3.3.2. Fundamentos jurídicos para a adoção das estratégias de monitoramento horizontal pelo Fisco holandês.....	147
3.3.3. Convênios individuais de conformidade (ou pactos de execução).....	155
3.3.3.1. A celebração de um convênio individual de supervisão horizontal.....	156
3.3.3.2 Natureza jurídica dos convênios de conformidade.....	162
3.4. O modelo australiano de conformidade tributária.....	168
3.4.1. Os acordos anuais de conformidade (ACA).....	173
3.4.2. Confiança justificada e Pre-lodgment Compliance Review.....	179
3.5. Atuação cooperativa ou apenas uma nova metodologia de fiscalização?.....	182
CAPÍTULO IV – COMPLIANCE TRIBUTÁRIO COOPERATIVO.....	185
4.1. A conformidade cooperativa segundo a OCDE.....	185
4.1.1. Os 6 pilares da conformidade cooperativa.....	187
4.1.2. Como ganhar a confiança dos contribuintes?.....	194
4.1.2.1. Reciprocidade.....	199
4.1.2.2. Equidade.....	201
4.1.2.3. Sentimento de justiça.....	203
4.1.2.4. Horizontalidade.....	204
4.1.3. Relação entre o reforço à confiança dos contribuintes e os índices de litigiosidade.....	205
4.2. Compliance cooperativo e transação tributária.....	210
4.2.1. O instituto da transação tributária.....	213
4.2.1.1. Do conflito.....	214
4.2.1.2. Acordo de vontades.....	216
4.2.1.3. Concessões recíprocas.....	221
4.2.2. Do momento de celebração da transação.....	223
4.3. Iniciativas no Brasil.....	228
4.3.1. Programas de conformidade regionais e locais.....	230

4.3.2. O programa de conformidade cooperativa da Receita Federal do Brasil – CONFIA....	236
4.3.2.1. Arcabouço normativo do Programa CONFIA.....	238
CAPÍTULO V - COMPLIANCE TRIBUTÁRIO COOPERATIVO – O MODELO IDEAL COM APTIDÃO PARA REDUZIR LITÍGIOS E OS DESAFIOS PARA A SUA IMPLANTAÇÃO.....	249
5.1. Um modelo brasileiro de <i>compliance</i> cooperativo.....	249
5.1.1. A conformidade cooperativa no contexto das estratégias de conformidade tributária....	252
5.1.2. Analisando as causas da litigiosidade tributária.....	259
5.2. Propostas de atuação sobre as principais causas dos litígios tributários.....	262
5.2.1. Disfuncionalidade dos processos administrativos de constituição e cobrança de créditos tributários.....	262
5.2.2. A complexidade da legislação tributária e as deficiências relacionadas à elaboração, interpretação e aplicação da legislação por parte das ATs.....	271
5.2.3. Relação conflituosa entre fisco e contribuinte.....	275
5.3. Principais desafios para a adoção de um programa de cooperative compliance.....	278
5.3.1. Princípio da estrita legalidade tributária.....	278
5.3.2. Igualdade.....	285
5.3.3. Publicidade x confidencialidade.....	294
5.3.4. Avaliação do programa.....	306
5.4. Do ambiente necessário à implantação de um PCC genuinamente brasileiro.....	310
CONCLUSÕES.....	312
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	321
ANEXOS.....	346

INTRODUÇÃO

1. Considerações iniciais sobre o problema de pesquisa

Com a democratização – e, principalmente, a partir da Constituição Federal de 1988 –, o Brasil vem fortalecendo as instituições de Justiça, seja no estabelecimento *de jure* de direitos e garantias ao cidadão, seja no acesso à justiça pela população.

Apesar do avanço no acesso à justiça, inúmeros percalços ainda persistem no sentido de se garantir os direitos de fato. Entre estes, insere-se a morosidade do processo judicial, que corrobora a opinião de Rui Barbosa: “*Mas justiça atrasada não é justiça, senão injustiça qualificada e manifesta.*”¹

A chamada Reforma do Judiciário, trazida com a EC nº 45/2004, atenta ao problema da morosidade, cuidou de garantir “*a todos, no âmbito judicial e administrativo, (...) a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação*” (art. 5º, LXXVIII, CRFB).

Após passados mais de 20 anos da entrada em vigor da EC nº 45/2004, percebeu-se que ela muito pouco solucionou em matéria de congestionamento do Poder Judiciário.²

A compreensão das causas que levavam a esse congestionamento justificou a intensificação de pesquisas empíricas promovidas pelo Conselho Nacional de Justiça sobre o funcionamento do Poder Judiciário, até mesmo para aferir até que ponto a variável componente organizacional vinha interferindo em tal fenômeno.

Constatou-se desde logo que a própria gestão da coisa pública pelos órgãos do Estado seria determinante dos conflitos de interesse e direitos na sociedade e do volume de processos judiciais nos tribunais brasileiros.³

¹ A frase célebre foi proferida em 1921 em um discurso de Rui Barbosa como paraninfo dos formandos da turma de 1920 da Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, intitulado “Oração aos Moços.” Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/564558/Oracao_aos_mocos_Rui_Barbosa.pdf Acesso em: 30.08.2023.

² Segundo o Relatório Justiça em Números 2024, o Poder Judiciário finalizou o ano de 2023 com 83,8 milhões de processos pendentes, aguardando alguma solução definitiva. Com exceção da Justiça Eleitoral, em que houve redução do acervo, e das Justiças Trabalhista e Militar Estadual, que se mantiveram praticamente estáveis, nos demais segmentos houve elevação do acervo processual em 2023 em relação ao ano de 2022. Na Justiça Estadual, foram 308 mil novos processos (0,5%); na Justiça Federal, 690 mil (5,8%) e, nos Tribunais Superiores, 21,5 mil processos (2,5%). Durante o ano de 2023, em todo o Poder Judiciário, ingressaram 35,3 milhões de processos e foram baixados 35 milhões. (Justiça em Números 2024. Brasília: CNJ, 2024. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2024/05/justica-em-numeros-2024.pdf> Acesso em: 14.03.2025)

³ Em 2012, o Conselho Nacional de Justiça divulgou a lista dos maiores litigantes compreendendo todos os Tribunais de Justiça dos Estados, o Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios, os Tribunais Regionais do Trabalho e os Tribunais Regionais Federais, constatando que o setor público (Federal, Estadual e Municipal), bancos e telefonia representavam 95% do total de processos dos 100 maiores litigantes nacionais. Desses processos, 51% tinham como parte ente do setor público, 38% empresas do setor bancário, 6% companhias do setor de telefonia e 5% de outras empresas. (Conselho Nacional de Justiça. 100 maiores litigantes 2012. Disponível em: https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2011/02/100_maiores_litigantes.pdf Acesso em 30.08.2023.)

O fenômeno não é característica exclusiva do Brasil, ou apenas de países em desenvolvimento, mas se apresenta em escala mundial.⁴ Obviamente que a origem e a natureza dos conflitos irão variar em cada local e de acordo com o momento histórico, mas o aumento do “consumo jurídico”, que produz e reflete o fenômeno da inflação legislativa, é uma realidade crescente, ao menos no mundo ocidental, desde a segunda metade do século XX.⁵

No Brasil, pesquisas do CNJ revelaram que um tipo especial de ação judicial se apresentou como especialmente relevante para a solução da crise do Judiciário: a execução fiscal.⁶ Por meio deste procedimento, os órgãos ligados ao Executivo pleiteiam a intervenção do Judiciário para cobrar e executar bens dos contribuintes por tributos não pagos.

Levantamentos de dados sobre os tribunais brasileiros vêm revelando, ano a ano, que a execução fiscal é o procedimento quantitativamente mais representativo no volume de processos nacionais. As informações parecem indicar que a execução fiscal estaria situada no centro do problema.

As mazelas da execução fiscal são comprovadas anualmente desde 2011, quando da divulgação pelo CNJ do Relatório Justiça em Números de 2009. Naquele ano, pela primeira vez, o Departamento de Pesquisas Judiciárias incluiu no trabalho *“o inédito retrato das execuções fiscais no Brasil, o qual revelou informações relevantes para a compreensão do aspecto da morosidade judicial brasileira.”*⁷

De lá pra cá, a realidade não se alterou de maneira significativa, observando-se que em 2022, os litigantes com mais processos em tramitação são de setores da Administração Pública, de Defesa, da Seguridade Social, somando 41,76% dos processos. Disponível em: <https://grandes-litigantes.stg.cloud.cnj.jus.br/> Acesso em 30.08.2023

⁴ A afirmativa vem corroborada em “Estudo comparado sobre recursos, litigiosidade e produtividade: a prestação jurisdicional no contexto internacional”, levantamento de 2011 realizado pelo Conselho Nacional de Justiça. Disponível em:

https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2011/02/relat_estudo_comp_inter.pdf Acesso em 12.11.2023.

⁵ Para o magistrado Rodrigo Martins Faria, “uma das causas universais para o fenômeno da explosão da litigiosidade é o surgimento da chamada sociedade de consumo, uma característica das sociedades contemporâneas, em especial da sociedade norteamericana, a partir do paradigma político-econômico do estado de bem-estar social (welfare state), que tem berço nos Estados Unidos, com o fomento intenso do consumo e a consequente industrialização e massificação da produção, distribuição de bens e prestação de serviços”. (FARIA, Rodrigo Martins. O abuso do direito de ação no direito comparado. In: LUNARDI, Fabrício; KOEHLER, Frederico; FERRAZ, Taís. **Litigiosidade Responsável: Contextos, Conceitos e Desafios do Sistema de Justiça**. Brasília: ENFAM, 2023, p. 95-132. p. 97. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/373649677_Litigiosidade_Responsavel_Contextos_Conceitos_e_Desafios_do_Sistema_de_Justica. Acesso em: 15.07.2024)

⁶ O Relatório “Justiça em Números” divulga as estatísticas oficiais do Poder Judiciário, anualmente, desde 2004. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias/justica-em-numeros/>. Acesso em: 12.01.2024.

⁷ Disponível em: https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2011/02/rel_sintetico_jn2009.pdf. Da leitura do relatório, pode-se verificar que os processos de execução fiscal foram apontados como um dos principais gargalos da Justiça Brasileira: “Ainda no âmbito do leque de novidades desta edição do Justiça em Números, cabe mencionar o inédito retrato das execuções fiscais no Brasil, o qual revelou informações relevantes para a compreensão do aspecto da morosidade judicial brasileira. (...) **A partir dos dados relativos às execuções fiscais, observa-se que o combate à morosidade judicial no Brasil deve envolver necessariamente o debate específico sobre a temática dos procedimentos de execução fiscal, já que o enfrentamento dessa questão tem potencial de solucionar um dos principais gargalos da Justiça brasileira.** O Conselho Nacional de Justiça tem estado

Se de um lado os números mostram os impactos das execuções fiscais no total de processos tramitando no Poder Judiciário, dados divulgados pela Receita Federal e pelas Secretarias de Fazenda de alguns Estados demonstram a assustadora proporção entre a dívida ativa como um todo e a arrecadação.⁸

O quadro retrata o regime conflitivo entre Fisco e contribuinte no Brasil, realidade que parece se agravar com o passar do tempo. A prova de que tal relacionamento conflituoso tem consequências impactantes, tanto para o Poder Público como para os cidadãos, vem sendo repetida a cada ano, seja nos relatórios do CNJ, seja por meio de pesquisas realizadas pelas mais diversas instituições.⁹

Em 2021, o CNJ lançou um edital para a contratação de instituição para “a execução de pesquisa a ser desenvolvida com o tema ‘Diagnóstico sobre o Contencioso Tributário no Poder Judiciário Brasileiro’”.¹⁰

Para a realização do “Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro” foi selecionada a proposta apresentada pelo Instituto de Ensino e Pesquisa/INSPER. Já o “Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo no Brasil” foi resultado de um esforço conjunto entre a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), tendo sido a pesquisa realizada pela Associação Brasileira de Jurimetria (ABJ).

Ambos os diagnósticos, o do contencioso judicial e o do contencioso administrativo, foram elaborados durante o ano de 2021, e seus relatórios divulgados em fevereiro de 2022 e abril de 2022, respectivamente.¹¹

atento a essa problemática e apoiado ações para o enfrentamento da questão, por exemplo, por meio de estudos que culminaram no fomento à criação dos Juizados Especiais da Fazenda Pública.” (destaque nosso)

⁸ Em 2013, o estoque da dívida ativa da União sob administração da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), da Procuradoria-Geral Federal (PGF) e da Procuradoria-Geral do Banco Central do Brasil (PGBCB) alcançou o montante de R\$ 1,4 trilhão, enquanto a arrecadação, incluídas todas as receitas correntes da União, atingiu R\$ 1,2 trilhão. Os dados foram extraídos do relatório do TCU sobre as contas do Governo no exercício de 2013. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/tcu/paginas/contas_governo/contas_2013/index.html> Acesso em: 17.05.2023. Para dados de grande parte dos Estados da Federação, confira-se estudo realizado pela Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital (Fenafisco), denominado Atlas da Dívida Ativa. De acordo com o estudo, em Minas Gerais, em 2019, a dívida ativa alcançou a importância de R\$71.044.447.813,21, superando a arrecadação tributária do mesmo ano, de R\$ 68.635.101.684,60. Disponível em: <https://baroesdavidiva.org.br/map> Acesso em: 15.02.2023.

⁹ Entre eles, confira-se o estudo realizado pela Ernest & Young, cujos resultados podem ser encontrados em Revista ETCO, agosto de 2020. Disponível em: <https://www.etc.org.br/wp-content/uploads/WEB_Revista-ETCO_Agosto-2020_02.pdf> Acesso em: 24.08.2020

¹⁰ Convocação CNJ 01/2021. Disponível em: https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2021/02/Edital_JP_tributario_v_pre_proposta_LIMPA_VFINAL_.pdf Acesso em: 07.03.2023.

¹¹ O relatório final do “Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro” está disponível em <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf> O relatório do Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo está disponível em: https://abj.org.br/pdf/abj_bid_2022.pdf

Nosso problema de pesquisa, qual seja, a excessiva litigiosidade tributária no Brasil, tanto na esfera administrativa como na judicial, foi suficientemente demonstrado. Os dados que abrangem o contencioso administrativo e judicial de todos os entes das três esferas da Federação são estarrecedores. Em 2018, o contencioso tributário brasileiro montava a importância de R\$ 4,98 trilhões de reais, o que equivale a 73% do PIB de toda a nação.¹² Em 2019, esse valor saltou para R\$ 5,44 trilhões de reais, o que alcançou 75% do PIB daquele mesmo ano.¹³

Os prejuízos que esta realidade traz para o próprio funcionamento do Estado são quase que auto-evidentes. A começar para o próprio Poder Judiciário, que não sem razão vem se preocupando com os altos índices de litigiosidade no Brasil – e em especial, de litigiosidade tributária. Por mais eficiente que sejam os tribunais brasileiros, por mais servidores, juízes e assessores que sejam contratados, por mais informatizados e ágeis que sejam os processos, as taxas de congestionamento das execuções fiscais continuam assustadoramente elevadas, e o número crescente de novos processos a cada ano torna impossível lidar com esse acervo.

Entender as causas da elevada litigiosidade tributária no Brasil, a partir do trabalho pioneiro desenvolvido nos Diagnósticos do Contencioso Tributário, tanto administrativo como judicial, movimentou o legislador nacional, fomentando a instituição conjunta pelo Senado Federal e pelo Supremo Tribunal Federal de uma comissão de juristas para elaboração de anteprojetos de proposições legislativas para dinamizar, unificar e modernizar o processo administrativo e tributário nacional.¹⁴

De fato, a forma de lidar com o impressionante acervo de litígios tributários existentes no Brasil é um problema que precisa ser pensado de maneira conjunta pelos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário. Porém, por melhor que seja o modelo adotado para a resolução dos conflitos, ele será sempre ineficaz se o processo na sua origem continua descontrolado.

A pesquisa que me propus a desenvolver isola uma das causas da excessiva litigiosidade tributária no Brasil que, embora também tenha sido apontada nos relatórios diagnósticos do

¹² Disponível em: <https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2020/07/Contencioso_tributario_Relatorio2019_092020_v2.pdf> A pesquisa confirmou os dados divulgados em 2020 pelo Instituto Etcos relativos ao contencioso tributário federal de 2018.

¹³ Disponível em: https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/01/Contencioso_tributario_relatorio2020_vf10.pdf Destaque-se o alerta constante do relatório de que “as estimativas de contencioso tributário, tanto na via judicial quanto na administrativa, tendem a estar subestimadas, devido à indisponibilidade de dados de uma parcela dos Municípios, em especial aqueles de menor porte”. Em 2023, só na União, o estoque administrado de créditos tributários e de dívida ativa apresenta um montante expressivo de R\$ 5,511 trilhões, segundo informações constantes do Relatório Contábil do Tesouro Nacional. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:49963 Acesso em: 17.01.2025.

¹⁴ ATO CONJUNTO DOS PRESIDENTES DO SENADO FEDERAL E DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL Nº 1, DE 2022. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/152139> Acesso em: 12.02.2024. A iniciativa resultou na apresentação ao Congresso Nacional de sete anteprojetos, seja de lei ordinária, seja de lei complementar, todos atualmente em tramitação no Senado Federal.

contencioso tributário judicial e administrativo, ao nosso ver é a mais relevante, uma vez que, estando na origem do fenômeno, corrigidos os rumos, tem o potencial de interromper a cultura do litígio.

Trata-se da conflituosa relação Fisco-contribuinte, em regra baseada na desconfiança recíproca e na ausência ou deficiência de comunicação. Pela Administração Pública, a tradicional adoção de estratégias de comando-e-controle, o desconhecimento das particularidades do negócio empresarial, o *gap* temporal entre a ocorrência do fato gerador e os atos de inspeção, a ausência de uniformidade na interpretação e aplicação da complexa, mutável e instável legislação e o próprio desajuste estrutural do procedimento administrativo de cobrança dos tributos no Brasil - em geral extremamente lento, com muitas redundâncias, falhas de comunicação e deficiências tecnológicas - estimulam a desconformidade fiscal e levam à litigiosidade. Para os contribuintes, a complexidade da legislação e a desinformação sobre suas frequentes alterações, o estabelecimento de multas administrativas elevadas, os sucessivos programas de parcelamento especial, a falta de transparência e o desconhecimento acerca das interpretações da Administração Fiscal que coexistem com um sistema crescente de autoliquidação, contribuem inegavelmente para esta realidade conflituosa.

A presente pesquisa parte da hipótese de que uma relação de cooperação entre os contribuintes e as administrações fiscais, baseada na confiança recíproca, pode contribuir consideravelmente para a redução da litigiosidade. Esse novo tipo de relacionamento, que já vem sendo testado em alguns países ao redor do globo com relação a grandes contribuintes corporativos, foi objeto de recomendação de organismos internacionais, principalmente a OCDE, que lhe atribuiu a denominação de *cooperative compliance*.

Contudo, nossa litigiosidade não se limita a conflitos entre Fisco e grandes corporações. Imaginamos que, para reduzir os litígios tributários, mais do que a adoção de um programa de *compliance* cooperativo para determinados contribuintes, nosso país demanda uma verdadeira revolução nas técnicas de fiscalização, ainda pautadas em um modelo hierárquico e burocrático, que leva o administrador a se prender a interpretações estereis da lei, na falsa crença de que em sua atividade não existe qualquer margem de discricionariedade.¹⁵

Assim, a hipótese submetida aos testes de veracidade será a de que a adoção de modelos de *cooperative compliance* em matéria fiscal, aliada a uma estratégia de supervisão focada na

¹⁵ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. A Administração Pública consensual na modernidade líquida. In: Fórum Administrativo – FA, Belo Horizonte: Fórum, ano 14, n. 155, p. 31-43, jan. 2014.

transparência, confiança, colaboração e em uma “flexibilização responsável”¹⁶, voltada para a indução da conformidade voluntária, trará benefícios para ambas as partes da relação jurídico-tributária e, ao fazê-lo, reduzirá drasticamente as chances de conflito entre o sujeito passivo e a Administração Tributária.

Como **objetivo geral** pretendemos propor um modelo de atuação administrativa, baseado na confiança, cooperação e participação do administrado, prévia, concomitante ou até mesmo posterior à decisão da autoridade tributária, que tenha o potencial de reduzir os litígios, evitando que eles se instaurem ou, quando isso não for possível, otimizando a sua resolução.

Como **objetivos específicos** iremos investigar: **a)** os fatores que levam as pessoas a cumprirem ou descumprirem as normas e o impacto da legitimidade do Direito no cumprimento ou descumprimento; **b)** a evolução e o papel da participação do administrado nos processos decisórios da Administração, e, em especial, da Administração Tributária; **c)** o dogma da indisponibilidade do interesse público e seus impactos na adoção de métodos alternativos de resolução de conflitos em matéria tributária; **d)** os modelos de *compliance* cooperativo propostos por organismos internacionais, bem como programas de conformidade existentes em algumas das mais importantes democracias ocidentais; tudo isso para, por fim, **e)** propor um modelo de relacionamento cooperativo Fisco-contribuinte que atenda à realidade brasileira, abordando alguns dos principais desafios à sua implementação.

2. Da tese que se pretende comprovar

Essa relação de cooperação mútua e seu potencial para melhorar a conformidade tributária, reduzir a litigiosidade e minimizar os custos com a arrecadação vem sendo objeto de estudos por parte de organismos internacionais, tais como CIAT, FMI, ONU, Banco Mundial e principalmente a OCDE, que desde 2008 recomenda que as administrações tributárias criem um ambiente propício à confiança e cooperação recíprocas, permitindo o estabelecimento de uma relação cooperativa com grandes contribuintes e seus assessores fiscais.

Embora esse novo paradigma de atuação tenha sido inicialmente designado pela expressão *enhanced relationship*, cuja tradução literal é justamente a de “relação cooperativa” (ou “relacionamento cooperativo”)¹⁷, em um estudo promovido em 2013 também pela OCDE ponderou-se que a terminologia vinha levantando questionamentos acerca de um possível

¹⁶ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. A Administração Pública consensual na modernidade líquida. In: **Fórum Administrativo – FA**. Belo Horizonte: Fórum, ano 14, n. 155, p. 31-43, jan. 2014.

¹⁷ A nomenclatura foi cunhada no estudo de 2008 promovido pelo Fórum de Administração Tributária da OCDE (FAT), intitulado **Study into the Role of Tax Intermediaries**. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf> Acesso em: 16.11.2023.

rompimento com o princípio da igualdade de tratamento entre os contribuintes, razão pela qual optou-se pelo termo “*co-operative compliance*”, denotando o processo de cooperação (o relacionamento), porém com foco também na finalidade (cumprimento) como componente integrante da estratégia geral de gestão de riscos das administrações fiscais.

A simples existência de questionamentos quanto às novas estratégias propostas evidencia que o tema não é tão simples. Isso porque um tratamento diferenciado, uma aproximação entre a autoridade administrativa e o cidadão, a atribuição de determinadas vantagens a um grupo selecionado de contribuintes, levantam uma série de indagações em relação aos princípios da isonomia, da impessoalidade e até mesmo da própria moralidade.

Na tese pretende-se comprovar que a adoção de estratégias de fiscalização mais colaborativas do que punitivas, associadas a modelos de *compliance* cooperativo em matéria de tributação, é fundamentada juridicamente e demonstra aptidão para aumentar a conformidade voluntária e diminuir os conflitos tributários, adotando como pano de fundo a questão da confiança.

Para a confirmar ou infirmar a hipótese serão utilizados tanto recursos à filosofia, à teoria geral do direito, à teoria geral da Constituição e ao Direito Administrativo – e, portanto, o raciocínio lógico dedutivo – como à existência de pesquisas empíricas sobre a conformidade ao direito de uma maneira geral.

Ao se deparar com uma realidade ainda em transformação, a tese deve lidar com a escassez de pesquisas empíricas específicas sobre os resultados efetivos de programas de conformidade, bem como com a dificuldade em se estabelecer métricas e parâmetros avaliativos, uma vez que o objetivo dos programas de conformidade tributária não é exclusivamente – e nem pode ser – o aumento da arrecadação.

Um dos principais objetivos de um programa de conformidade consiste justamente na redução da litigiosidade, associando-se aos modelos de “Resolução Alternativa de Conflitos”, ou *Alternative Dispute Resolutions* (ADR), que já vêm sendo testados nas principais democracias ocidentais do mundo.¹⁸

A dificuldade em se estabelecer parâmetros para medir a efetividade de programas de conformidade, no entanto, não será um obstáculo à comprovação da tese, cuja demonstração

¹⁸ Embora não necessariamente sob o rótulo de um programa formal, uma pesquisa coordenada pelo FMI em 2018 constatou que 6 em cada dez das 159 administrações tributárias investigadas ao redor do mundo se utilizavam de algum enfoque de cumprimento cooperativo. (CRANDALL, William Joseph; GAVIN, Elizabeth; MASTERS, Andrew R. **ISORA 2018: Understanding Revenue Administration**. Washington D.C.: FMI, 2021, pág. 56. Disponível em: <https://www.imf.org/en/Publications/Departmental-Papers-Policy-Papers/Issues/2021/11/03/Understanding-Revenue-Administration-464865>. Acesso em: 11.02.2021).

estará focada no aumento da segurança jurídica, da confiança mútua e da satisfação dos contribuintes, através da adoção de modelos e estratégias de conformidade cooperativa.

3. Delimitando o objeto de investigação

Constatada a elevada litigiosidade tributária no Brasil, nossa pesquisa estará centralizada nos meios de se evitar a origem do conflito. Isso porque, embora exista na doutrina pátria considerável material voltado à análise de propostas para resolução do litígio¹⁹, quase nenhuma atenção se dá à fase anterior, havendo verdadeira carência de pesquisas focadas em resolver as causas que dão origem aos conflitos tributários.

Trata-se de tarefa assaz relevante, uma vez que o aumento exponencial no número de litígios vem se mostrando incompatível com a capacidade de resposta para sua solução. Ademais, a dependência exclusiva de soluções produzidas pelo Poder Judiciário, para o Fisco, provoca um colapso na arrecadação tributária, pois a recuperação do passivo mediante o ajuizamento de execuções fiscais, além de demandar custos elevados, é insignificante²⁰, e para os contribuintes, gera uma tremenda instabilidade do sistema, que inibe investimentos, aumenta os custos negociais, impacta os balanços das empresas e demanda o envolvimento e dispêndio de tempo e recursos financeiros com esforços alheios à sua atividade-fim.

Sistemas de “Resolução Alternativa de Conflitos”, ou *Alternative Dispute Resolutions* (ADR), vêm sendo testados em vários países ao redor do mundo, e já apresentam resultados que demonstram não só a redução do contencioso, como ainda a diminuição dos custos de conformidade, maior segurança jurídica e a melhoria da justiça fiscal.²¹

¹⁹ Apenas para exemplificar, relevantes obras trataram da transação tributária. Em 2007. O professor Onofre Alves Batista Júnior, de forma pioneira, lançava o seu **Transações Administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática** (São Paulo: Quartier Latin, 2007). Desde então, vários autores se debruçaram sobre o tema, ocasionando inclusive relevantes alterações legislativas, seja na esfera federal, com a Lei nº 13.988/2020, seja no âmbito de diversos estados e municípios. Mais recentemente, muito se tem estudado sobre a arbitragem tributária, sendo de se conferir sobre o tema a coletânea de artigos organizada por MENDONÇA, Priscila Faricelli de. PISCITELLI, Tathiane. MASCITTO, Andréa Mascitto (Org.), **Arbitragem Tributária - Desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa**. 2. Ed. São Paulo: Revista do Tribunais, 2019.

Ainda no que se refere aos meios de solução dos litígios tributários, devem-se destacar o protesto da dívida ativa, a polêmica em torno do voto de qualidade no CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), bem como os estudos sobre a falta de interesse processual para execuções fiscais de débitos de baixo valor (sobre o tema confira-se: MOREIRA, André Mendes. GALDINO, Breno Santana. Congestionamento judiciário e execução fiscal: a falta de interesse processual em débitos de baixo valor. In: **Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte: Ed. Fórum. Ano 04. N. 07, p. 131-154, jan./jun. 2020).

²⁰ CUNHA, Alexandre dos Santos; SILVA, Paulo Eduardo Alves da. Gestão e Jurisdição: o caso da execução fiscal da União. **Diálogos para o Desenvolvimento**. Brasília: Ipea, 2013, vol. 9. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/988> Acesso em: 30.08.2023.

²¹ Para uma análise dos sistemas de ADR na Europa, confira-se ANDRÉS AUCEJO, E. Sistemas de Resolución Alternativa de Conflictos (ADR) en derecho tributario español y comparado. Propuestas para Latinoamérica y España. In: **Derecho del Estado**. Colômbia: Universidad Externado de Colombia. 2016, n. 37, p. 3-68

Dentre os diferentes modelos de ADR, já testados e utilizados, merecem destaque aqueles que buscam evitar que o conflito se instaure, modelos estes que têm como ponto em comum justamente a atuação cooperativa e transparente entre o contribuinte e a Administração Tributária, muitas vezes com a participação do administrado na construção da melhor interpretação normativa e na proposta de solução para eventuais problemas que ainda possam persistir.

A incorporação de modelos compositivos que contam com a participação ativa do administrado consolida-se no cenário internacional como consequência do surgimento de uma nova forma de relacionamento entre a administração tributária e o contribuinte. Tais modelos apostam numa mudança de paradigma, para promover fórmulas focadas na cooperação e confiança recíprocas em substituição às estratégias de comando-e-controle baseadas na atuação unilateral da administração tributária, que caracterizam o regime tradicional.

Dentre os sistemas de ADR que apostam nessa fórmula, merece destaque um modelo de política tributária propugnado por organismos internacionais, tal como a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), inicialmente denominado "*Enhanced Relationship*", que visa mudar o paradigma na relação entre a administração tributária e o contribuinte e se baseia na cooperação e na confiança mútua, e não no confronto, como faz a doutrina tradicional.

Em 2008, o Fórum de Administração Tributária (FAT) publicou um Estudo em que, analisando o papel dos intermediários fiscais no planejamento fiscal agressivo, evoluiu para uma análise da relação tripartida que se estabelecia entre as administrações tributárias, os contribuintes e os intermediários fiscais.²² Nesse Estudo recomendava-se que as administrações

²² OCDE. **Study into the role of Tax Intermediaries**. 2008. Disponível em: <http://www.oecd.org/dataoecd/28/34/39882938.pdf>. Acesso em: 31.07.2023. No Brasil, a legislação não prevê a figura do intermediário fiscal (ou tributário), embora estabeleça a responsabilidade subsidiária (art. 134 do CTN) ou solidária (art. 135) de todos aqueles que de alguma forma, por culpa ou dolo, tiverem contribuído para o cometimento da infração à legislação tributária. Assim é que as leis de cada ente federativo costumam prever a responsabilidade tributária do contabilista, do síndico da massa falida, do administrador na recuperação judicial, dos advogados no "planejamento tributário evasivo", etc.

Segundo a DIRETIVA (UE) 2018/822 DO CONSELHO da União Europeia, de 25 de maio de 2018, considera-se: "Art. 1, b, 21. 'Intermediário', qualquer pessoa que conceba, comercialize, organize ou disponibilize para aplicação ou administre a aplicação de um mecanismo transfronteiriço a comunicar. Também significa qualquer pessoa que, tendo em conta os factos e circunstâncias pertinentes e com base na informação disponível e nos conhecimentos e competências relevantes necessários para prestar esses serviços, saiba ou possa razoavelmente esperar-se que saiba que se comprometeu a prestar, diretamente ou através de outras pessoas, ajuda, assistência ou aconselhamento no que diz respeito à concessão, comercialização, organização ou disponibilização para a aplicação ou à administração da aplicação de um mecanismo transfronteiriço a comunicar. Qualquer pessoa tem o direito de contrapor provas de que essa pessoa não sabia ou que não podia razoavelmente esperar-se que soubesse que essa pessoa estava envolvida num mecanismo transfronteiriço a comunicar. Para esse efeito, uma pessoa pode fazer referência a todos os factos e circunstâncias pertinentes, bem como à informação disponível e aos seus conhecimentos e competências relevantes.

tributárias fizessem o possível para criar um ambiente propício à confiança e cooperação mútuas, permitindo que uma relação cooperativa pudesse ser estabelecida com grandes empresas e seus assessores fiscais.

Desde então, as administrações fiscais de vários países membros do FAT passaram a adotar – ou incorporaram a modelos já implantados – abordagens de conformidade com base nos pilares estabelecidos no Estudo de 2008.²³

Cinco anos após a publicação do Estudo de 2008, foi publicado o informe “*Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*”, em que se promove um balanço da evolução da aplicação do conceito de relação cooperativa e das mudanças ocorridas na economia e no ambiente de negócios desde então.²⁴

Embora os esforços na experiência internacional estejam centrados na relação entre as administrações tributárias e os grandes contribuintes – mesmo porque para estabelecer e implantar modelos-piloto tornou-se necessário um corte quantitativo – acreditamos que os principais pilares do que se passou a denominar “*cooperative compliance*” podem ser aplicados independentemente do porte, da dimensão patrimonial ou do volume de atividade econômica exercida pelo sujeito passivo. Os benefícios esperados com a adoção desse novo modelo de atuação administrativa não podem – e não devem – se limitar a um número restrito de beneficiários, agraciados apenas por aportarem numericamente maior volume de recursos aos cofres públicos a título de tributos.

Alerta-se que não pretendemos nos debruçar sobre a ideia de *compliance* sob o aspecto exclusivo da governança corporativa. Nesse sentido, embora ainda pouco numerosos, alguns estudos já consolidados no Brasil ressaltam a relevância da elaboração de regras e políticas pelas organizações (principalmente pelas grandes corporações empresariais), a serem observadas por empregados e colaboradores, com o objetivo de reduzir ou eliminar riscos de violação às leis que regem determinada atividade econômica.²⁵

Para ser um intermediário, uma pessoa deve preencher, pelo menos, uma das seguintes condições adicionais: a) ser residente, para efeitos fiscais, num Estado-Membro, b) ter um estabelecimento estável num Estado-Membro através do qual são prestados os serviços relacionados com o mecanismo, c) estar constituída num Estado-Membro ou ser regida pela legislação de um Estado-Membro, d) estar registada junto de uma associação profissional relacionada com a prestação de serviços de natureza jurídica, fiscal ou de consultoria num Estado-Membro; (UE. DIRETIVA 2018/822 DO CONSELHO. **Jornal Oficial da União Europeia**. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L0822> Acesso em: 15.03.2025)

²³ Para uma relação dos países em dos respectivos modelos de relação de conformidade cooperativa, confira-se: OCDE. **La relación cooperativa: Un marco de referencia. De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo**. OECD Publishing. 2013. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207547-es> Acesso em: 31.07.2023.

²⁴ OCDE (2013), *Op. cit.* Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207547-es> Acesso em: 31.07.2023.

²⁵ Dentre as obras já publicadas sobre o tema, merecem destaque as seguintes coletâneas de artigos: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva (Org.). **Compliance no Direito Tributário**. São

A tese que se pretende comprovar foca nos modelos de *compliance* (cumprimento) cooperativo, que, a seu turno, pressupõem um controle interno eficiente como forma de aumentar a segurança das relações jurídico-tributárias e, em consequência, reduzir a litigiosidade. Uma das razões que explicariam a redução dos níveis de conflito reside na constatação de que o modelo, focado na aproximação e confiança recíprocos, produz o efeito de melhoria da chamada moral fiscal, que pode ser definida como a motivação intrínseca para pagar impostos.²⁶ Por consequência, estratégias baseadas em modelos cooperativos são preferíveis e geram melhores resultados em termos de eficiência do que aquelas que dependem exclusivamente de medidas coercitivas.

Essa mudança paradigmática na relação Fisco-contribuinte impõe-se como decorrência da transformação da própria relação Estado-sociedade e, de uma maneira ainda mais geral, do próprio direito.

A maioria das definições de direito que ainda hoje predominam – ao menos no campo do que se identifica como direito público – apreendem o fenômeno jurídico com foco nas suas funções protetivo-repressiva e distributiva-alocativa, sem se atentar que, para além da histórica tricotomia entre Estado liberal, Estado Social e Estado Programático, a crise do Estado moderno reside em adaptar seus meios de atuação e regulação normativa ao seu novo papel de coordenador.

Nessa evolução histórico-teleológica (Estado liberal, social e programático), passou-se de um direito composto essencialmente por normas de conduta para um direito composto majoritariamente por normas de organização. Contudo, essa organização sistemática do ordenamento não vem se mostrando eficiente para lidar com a nova realidade de uma sociedade tecnologicamente avançada, caracterizada pela ampliada potência dos meios de socialização e

Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, Vol. 7. Edição do Kindle; MADRUGA, Edgar; ALMEIDA, Fábio da Silva e; OLIVEIRA, Fábio Rodrigues de. ***Compliance Tributário: práticas, riscos e atualidades***. 2. ed. Goiânia: Editora BSSP, 2020. Confiram-se, ainda: BIFANO, Elidie. ***Planejamento de negócios, o bom administrador e a governança tributária***. São Paulo, 2016; TEIXEIRA, Alexandre Alkimin. ***Compliance e informação fiscal***. Belo Horizonte: Lumen Juris, 2019.

²⁶ Segundo relatório da OCDE, ***Tax Morale: What Drives People and Businesses to Pay Tax?***, OECD Publishing, Paris, 2019, <https://doi.org/10.1787/f3d8ea10-en>, a moral fiscal é composta por vários elementos interligados: “Uma abordagem para compreender estas interligações é proposta pelo Banco Mundial. A teoria da mudança do Banco Mundial para o *compliance* fiscal (ver Figura 1) (Banco Mundial, no prelo) destaca as relações dinâmicas entre confiança, facilitação e fiscalização, e o seu papel na construção da moral fiscal. A teoria postula que a confiança é impulsionada pelo grau em que o sistema fiscal, incluindo a abordagem à facilitação e ao cumprimento, é caracterizado como justo, equitativo, recíproco e confiável. Como tal, o reforço do cumprimento fiscal não se trata apenas de melhorar a execução fiscal e o “cumprimento forçado”, mas também de procurar o “cumprimento quase voluntário” através da construção de confiança e da facilitação de pagamentos – tudo sustentado por um sistema de execução credível, justo e equitativo. Por exemplo, uma abordagem mais orientada para os serviços, em vez de uma abordagem de execução, ajudou as autoridades fiscais suecas a aumentar a confiança dos cidadãos no governo, na moral fiscal e, portanto, no cumprimento fiscal.” (p. 4 – Tradução livre)

condicionamento do comportamento coletivo através das redes sociais, aliada à flagrante insuficiência do Estado para abarcar todas as demandas e interesses de uma coletividade cada vez mais diversificada.

Se no passado avançou-se para uma progressiva publicização do sistema jurídico, dado o agigantamento das tarefas atribuídas ao Estado, as sociedades modernas vivenciam hoje um movimento diferente, de compartilhamento de tarefas do Estado com a sociedade. Não no sentido de uma nova e diversa divisão, mas de uma coexistência de atribuições.

Dessa realidade surge um terceiro tipo de norma, que não se identifica nem com as normas de conduta, nem com as de organização, a que chamaremos de normas de cooperação, e que predominam quando se trata de métodos de solução de conflitos, alternativos ao tradicional processo judicial.

Cooperação porque não se trata simplesmente de modelos de condutas concertadas, mas, mais do que isso, de competências verdadeiramente compartilhadas entre o Estado e a sociedade.

E é nesse contexto que se inserem os sistemas de *cooperative compliance*, que podem assumir por vezes a roupagem de verdadeiras transações preventivas de litígio. Embora não abarcadas no instituto trazido no art. 171 do nosso Código Tributário Nacional – para quem as transações prestam-se apenas para extinção de conflitos já instaurados²⁷ – buscaremos demonstrar que as transações preventivas não são apenas possíveis, mas altamente recomendáveis, como meio de reduzir a litigiosidade tributária no Brasil.

Para tanto, serão analisados os programas de conformidade tributária já implantados há mais de duas décadas na Austrália e na Holanda. A escolha de tais países em especial justifica-se não só pelo pioneirismo na adoção de programas de conformidade cooperativa (embora em princípio não com esse nome), como ainda por terem servido como referência para as recomendações da OCDE em matéria de *cooperative compliance*.

Apesar da diversidade em relação ao direito brasileiro²⁸, pela antiguidade na adoção do modelo, a análise dos programas nesses países permite a elaboração de críticas e sugestões,

²⁷ Disciplinando o instituto da transação, o art. 171 do CTN dispõe que “a lei pode facultar, nas condições que estabelecer, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário”. Apesar do equívoco na redação do termo destacado, a doutrina quase à unanimidade entende que, pelo sistema do CTN, a transação só pode ser terminativa do litígio, restando afastada a modalidade preventiva.

²⁸ Além de serem ambos países desenvolvidos, sendo a Austrália um país de *common law*, e a Holanda uma jurisdição onde há uma tradicional e indiscutível discricionariedade conferida às autoridades administrativas, alguns pontos de seus programas de conformidade cooperativa devem ser analisados à luz do direito brasileiro, para, em caso de possível importação do modelo, que ele seja adaptado à realidade fática econômica e jurídica de nosso país.

além da verificação de problemas concretos, entraves na implementação dos programas ao longo do tempo, além da análise de auditorias e medição de resultados dos modelos.

Na linha do ineditismo da pesquisa, far-se-á a distinção entre os pressupostos que justificam a adoção de modelos de relação cooperativa se comparados aos apontados pela OCDE, tanto no Estudo de 2008²⁹, como no relatório de 2013.³⁰ Enquanto nos estudos da OCDE a arrecadação ou o cumprimento das obrigações tributárias são o objetivo principal das regras de *cooperative compliance*³¹, defendemos que o enfoque deve ser deslocado do cumprimento das obrigações para a mitigação da litigiosidade e a diminuição da incerteza, além da redução na aplicação de penalidades, conferindo-se um tratamento equânime a contribuintes que evidenciem a pretensão em cumprir corretamente suas obrigações fiscais.

A adoção de modelos de *cooperative compliance* em matéria fiscal é capaz de trazer benefícios para ambas as partes da relação jurídico-tributária.³² E ao fazê-lo, reduzem-se drasticamente as chances de conflito uma vez que se eliminam os aspectos polêmicos de forma concordada entre o sujeito passivo e a Administração Tributária.

Para a Administração Tributária, uma relação cooperativa com os contribuintes é capaz de trazer os seguintes benefícios:

a. Maior conhecimento do negócio e das operações dos contribuintes: com o estabelecimento de uma relação baseada na confiança justificada, abertura e transparência, espera-se uma diminuição dos conflitos, muitos deles fundados apenas na ignorância quanto às especificidades do negócio do contribuinte. Conhecer o negócio de perto permite a adaptação de regras de cumprimento, com o estabelecimento de regimes especiais de tributação que facilitem a vida do Fisco e do contribuinte;

²⁹ OCDE. **Study into the role of Tax Intermediaries**. 2008. Disponível em: <http://www.oecd.org/dataoecd/28/34/39882938.pdf>. Acesso em: 31.07.2023.

³⁰ OCDE. **La relación cooperativa: Un marco de referencia. De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo**. OECD Publishing. 2008. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207547-es> Acesso em: 31.07.2023.

³¹ Tal enfoque ensejou inclusive a mudança da terminologia inicialmente cunhada em espanhol para identificar e refletir o cerne do novo modelo de “relación cooperativa” para “cumplimiento cooperativo”. Esta alteração veio consagrada no relatório de 2013 para afastar a ideia (ou a suspeita) de que o conceito romperia com alguns princípios importantes, tais como a imparcialidade e a igualdade perante a lei. Em substituição a terminologia consagrada no Estudo de 2008, “foram recebidas muitas sugestões, mas o consenso geral é de que o termo ‘cumprimento cooperativo’ é mais exato dado que não só denota o processo de cooperação (a relação), mas também demonstra sua finalidade (o cumprimento) como componente integral da estratégia geral de gestão de riscos das administrações tributárias: o cumprimento, que implica o pagamento dos créditos tributários devidos no devido tempo.” (OCDE. 2013, *Op. cit.*, p. 17).

³² Os benefícios que seguem arrolados foram inspirados no Relatório de 2013 com as adaptações resultantes do trabalho de pesquisa. Para a relação dos benefícios esperados pela aplicação de um modelo de relação cooperativa segundo a OCDE, confira-se: OCDE (2013). *Op. cit.*, p. 38-39. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207547-es> Acesso em: 31.07.2023.

b. Embasamento e qualificação técnicas para propor alterações na legislação e nos critérios de sua aplicação: uma compreensão melhor das operações dos contribuintes, com a constante e transparente prestação de informações sobre seu ambiente de negócios, permite a aquisição de *know-how* para subsidiar a discussão sobre eventuais alterações nas leis tributárias e nos seus critérios de interpretação/aplicação;

c. Melhor gestão de riscos: o contato com os contribuintes e, no caso das empresas, o acesso direto à alta administração e aos responsáveis pela gestão de riscos dentro dos grupos empresariais, leva à capacidade de lidar com riscos futuros com antecedência, uma vez que confere acesso às decisões que impactam o risco fiscal. Esse acesso também viabiliza uma atitude mais rápida em relação à não conformidade por meio da fiscalização;

d. Certeza imediata: esse conhecimento imediato das decisões que impactam o risco fiscal permite trabalhar em tempo real, com a resolução mais rápida de problemas, evitando longos processos e litígios desnecessários, além de proporcionar maior segurança na previsão dos ingressos fiscais;

e. Redução de custos administrativos: a médio prazo, com a capacitação dos auditores e a colaboração dos contribuintes, possibilita-se uma utilização mais racional dos recursos públicos, de forma que a atividade coercitiva esteja centrada de fato naqueles que insistem em descumprir com suas obrigações fiscais;

f. Satisfação dos cidadãos com os serviços prestados: a maior confiança no sistema leva à satisfação dos administrados, que, por sua vez, tem o efeito de diminuir a desconformidade;

g. Redução de custos judiciais: a médio e longo prazos, a confiança no sistema inibirá a discussão judicial dos tributos, permitindo a redução de custos da Administração com a mobilização de equipes jurídicas de contencioso tributário e afastando os riscos de sucumbências.

Para os contribuintes, os principais benefícios esperados dos modelos de *compliance* cooperativo são:

a. Acesso facilitado à Administração Tributária: um melhor relacionamento com a Fazenda Pública, baseado na confiança justificada, permite que os contribuintes obtenham respostas mais rápidas sobre suas demandas e esclareçam prontamente suas dúvidas, levando a menos incerteza sobre suas situações fiscais;

b. Melhor gerenciamento de riscos: os acordos de relacionamento cooperativo com a administração tributária com certo grau de confiança levam à capacidade de projetar o futuro, por permitir que se conheça antecipadamente a posição do Fisco sobre determinados fatos ou

negócios jurídicos praticados;

c. Maior participação na construção das normas tributárias: o contato mais próximo com o Poder Executivo permite que os contribuintes apontem problemas relacionados com a aplicação da legislação tributária, ou até mesmo inconsistências normativas, viabilizando eventuais alterações nas normas defeituosas;

d. Certeza antecipada: a transparência em troca da certeza jurídica é um dos grandes benefícios dos modelos de relacionamento cooperativo, evitando litígios e possibilitando que os contribuintes dispendam tempo com o que realmente importa, que é a sua atividade-fim;

e. Redução dos custos de conformidade: uma relação de confiança recíproca tende a levar a uma diminuição ou simplificação das obrigações acessórias, pela menor intromissão por parte da Administração Tributária, seja nos atos de inspeção, seja em sua atividade coercitiva.

Em outras palavras, a pesquisa busca demonstrar que o enfoque das regras de *cooperative compliance* reside principalmente na consensualidade na interpretação e no modo de aplicação das normas fiscais, extraindo dos modelos de *cooperative compliance* os pontos que favorecem a formação de uma nova relação entre Fisco e contribuintes, uma relação de confiança justificada, transparência e lealdade.

Assim, a hipótese submetida aos testes de veracidade será a de que a mudança de paradigma da relação Fisco-contribuinte, chave essencial dos programas de conformidade, induz a redução da litigiosidade, seja como forma de prevenção, seja como meio de pronto tratamento dos conflitos que porventura venham a se instaurar.

Em todos os modelos de *compliance* cooperativo, o conceito de Administração concertada assume no debate posição de relevo. Trata-se de um modo de administrar pelo qual a Administração pública, a princípio, renuncia à imposição de seu próprio critério, de forma imperativa e unilateral, e se esforça por encontrar um ponto de equilíbrio adequado entre os interesses públicos e particulares.

Caso confirmada a veracidade da hipótese, qual seja, de que a mudança de paradigma da relação Fisco-contribuinte por meio da adoção de medidas que contem com a participação do administrado traz benefícios mútuos e, portanto, uma maior chance de satisfação das partes envolvidas, a consequência será a diminuição das hipóteses de conflito, isso sem falar na possibilidade de maior eficiência da atuação administrativa quando desenvolvida com a colaboração dos sujeitos afetados.

Sempre com o foco na melhoria do relacionamento Fisco-contribuinte, pretendemos propor normas gerais objetivas, estabelecendo parâmetros mínimos para uma relação cooperativa.

Afinal, “a solução acordada entre a administração tributária e o contribuinte, não imposta imperativamente pela primeira, implica naturalmente maior envolvimento do contribuinte e com ele, aumento de sua responsabilidade fiscal”.³³

Acreditamos ser esse o caminho não só para combater a crise de legitimidade por que passam as instituições públicas, como ainda para legitimar as normas tributárias, obtendo como resultado a redução dos níveis de litigiosidade nas relações entre as administrações tributárias e os contribuintes, por meio da mútua colaboração.

³³ MARTINOLI, Carol. **Las fórmulas alternativas para la resolución de conflictos tributarios: Análisis de Derecho Comparado**. Artigo vencedor do XXV Concurso de Monografías - CIAT/AEAT/IEF - 2016 / 2016, Centro Interamericano de Administraciones Tributárias. 2017, p. 13. Disponível em: https://biblioteca.ciat.org/opac/?v=5519&_gl=1*lm80kg*_ga*MjE3MTc0OTMzLjE2OTA2NjAxNDA.*_ga_MHWYD6C0X9*MTY5MTAwMjM0My4xLjAuMTY5MTAwMjM0My42MC4wLjA Acesso em: 02.08.2023.

CAPÍTULO I

POR QUE AS PESSOAS (DES)CUMPREM AS NORMAS?

1.1. Tributação e consentimento

O problema do contencioso tributário não é uma exclusividade do Brasil. Em diversas partes do mundo, o debate acerca de estratégias que aumentem o índice de cumprimento voluntário das obrigações tributárias, reduzindo por consequência os conflitos, está na ordem do dia.³⁴ Organismos internacionais tais como OCDE, CIAT, FMI, ONU e Banco Mundial têm investido em pesquisas e relatórios objetivando identificar as principais causas dos litígios tributários e propor meios adequados, se não para a erradicação desses conflitos, ao menos para sua mitigação.³⁵

A cobrança de impostos historicamente sempre desencadeou reações nos indivíduos, apresentando-se-lhes psicologicamente como um encargo desmedido e um sacrifício desproporcional, que lhes reduz a justa remuneração de seu trabalho.

O conflito em torno da tributação traduz o próprio antagonismo Estado-sociedade, o que pode explicar o fato de que este antagonismo – que gera um distanciamento entre a Administração e os contribuintes – contribua em praticamente todos os fatores de litigiosidade tributária.³⁶

³⁴ THURONYI, Victor. **How Can an Excessive Volume of Tax Disputes Be Dealt With?** FMI. 2013. Disponível em: <https://www.imf.org/external/np/leg/tlaw/2013/eng/tdisputes.pdf> Acesso em: 22.02.2025

³⁵ O crescimento das pesquisas empíricas na área do direito reflete a necessidade de adequação da metodologia de pesquisa do jurista à análise do fenômeno jurídico sob o seu aspecto funcional, e não meramente estrutural.

³⁶ Sistematizando as conclusões tanto do Relatório do Diagnóstico do Contencioso Administrativo Tributário como do Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário, comprovou-se que: **1) O fluxo e as etapas de tramitação dos processos tributários existentes no sistema judicial brasileiro são ineficazes para a recuperação de créditos tributários inadimplidos.** A sistemática de cobrança judicial por meio de execução fiscal possui eficácia muito baixa, seja para garantia dos créditos, seja para o seu adimplemento por meio da alienação de bens para a sua satisfação. Um dos fatores que contribuem para essa baixa efetividade é a demora do processo administrativo tributário, que faz com que entre o momento do nascimento da obrigação e o da constituição definitiva do crédito tributário transcorra significativo período de tempo, permitindo o esvaziamento patrimonial do contribuinte e, conseqüentemente, das garantias para a satisfação de suas dívidas; **2) A elevada complexidade da legislação fiscal brasileira, associada às deficiências relacionadas à elaboração, interpretação e aplicação da legislação por parte da administração tributária, contribuem significativamente para o incremento da litigiosidade.** A coexistência de numerosos atos normativos sobre o mesmo tema ocasiona dificuldades de harmonização interpretativa, sem que haja uma orientação dos contribuintes por parte da administração quanto à interpretação que esta faz da norma tributária; **3) Por incrível que pareça, há determinados incentivos de natureza econômica, financeira, jurídica e negocial aos litígios tributários no Brasil, decorrentes das próprias características do processo tributário nacional.** Isso porque os processos administrativos não geram quaisquer ônus processuais para o sujeito passivo, que pode discutir a exigência na via administrativa, inclusive recorrer das decisões, sem que seja necessário garantir o débito ou fazer qualquer tipo de depósito recursal. Além disso, em algumas ações antiexacionais não há condenação nas verbas de sucumbência, como o mandado de segurança e a chamada exceção de pré-executividade, sendo igualmente desnecessária a garantia do juízo para discutir a exigência fiscal. De outro lado, a inexistência da regra do *solve et repete* no Direito Tributário Brasileiro – segundo a qual o contribuinte não pode recorrer da imposição tributária para autoridade ou poder superior, sem antes pagar, depositar ou prestar caução idônea relativa à importância que lhe é exigida – aliada à suspensão da exigibilidade do crédito enquanto durar o processo tributário administrativo, acabam por ser um estímulo à contestação da

Trata-se de uma relação naturalmente antagônica, uma vez que a resistência à tributação é um processo histórico presente em todas as sociedades e em todos os tempos.³⁷ Nem mesmo a democracia representativa – onde, ao menos em tese, são os próprios contribuintes que decidem sobre a carga tributária, por meio de seus representantes – foi capaz de eliminar essa rejeição natural à tributação.

Ives Gandra da Silva Martins sustenta a separação das normas jurídicas em dois grupos: “normas de aceitação social” e “normas de rejeição social”. Segundo o autor as normas de aceitação social encontram-se entre aquelas que são de cumprimento natural, sendo a sanção um instrumento repressivo de rara aplicação, uma vez que as normas de comportamento seriam cumpridas mesmo que não houvesse penalidades. Um exemplo seria o respeito ao direito à vida, típica norma de comportamento que seria cumprida pela maior parte da população, ainda que sua violação não fosse sancionada pelo Direito.³⁸

De outra parte, “*o mesmo não acontece com as normas de rejeição social. Nestas, prevalece a necessidade da norma sancionatória, única capaz de fazer cumprir a norma de rejeição social.*” Por fim, esclarece o autor que o tributo é veiculado por uma norma de rejeição social, sendo, portanto, a sanção o elemento que “*assegura ao Estado a certeza de que o tributo será recolhido, pois a carga desmedida que implica traz como consequência o desejo popular de descumpri-la.*”³⁹

A consolidação histórica do princípio da autotributação, traduzido na máxima *no taxation without representation*, vem comumente atrelada à ideia de consentimento dos próprios contribuintes para a instituição e arrecadação de impostos. Surgido na Inglaterra com

exigência fiscal por parte dos sujeitos passivos. **4) A tímida utilização de meios alternativos para a solução de conflitos tributários contribui para a criação e manutenção dos estoques de contencioso nessa área.** Embora as pesquisas não tenham comprovado a correlação entre redução de estoque da dívida e uso de meios adequados de solução de conflitos, verificou-se um aumento no estoque de créditos inscritos em dívida ativa regularizados, em relação aos não regularizados no âmbito da Procuradoria da Fazenda Nacional, após a regulamentação e implementação da transação tributária. **5) A adoção de medidas que promovam uma maior cooperação, confiança e transparência nas relações entre Fisco e contribuinte contribuem para a diminuição da litigiosidade tributária.** A ausência de diálogo e o distanciamento entre Fisco e contribuinte faz com que questões que poderiam ser resolvidas administrativamente, tais como medidas relativas à renovação de certidões de regularidade fiscal e de liberação de mercadorias, tenham que ser levadas ao Poder Judiciário.

Sem menosprezar as questões ligadas à estrutura e ao processo de julgamento dos litígios tributários, tanto na esfera administrativa como na judicial, cabe aqui, para os fins do presente trabalho de pesquisa, dar atenção às causas que explicam a origem dos conflitos. Dentre essas causas, o distanciamento entre a Administração e os contribuintes contribui em todos os fatores de litigiosidade. Dada essa constatação, para a redução no número de litígios e aumento da conformidade voluntária, passou-se a atribuir especial relevância à melhoria da relação Fisco-contribuinte, ou, de uma maneira mais genérica, da relação entre o Estado e a sociedade.

³⁷ De que são exemplos a revolta camponesa de 1381 na Inglaterra, a Inconfidência Mineira em 1789, e a Revolução Farroupilha, que se estendeu de 1835 a 1845, todas elas revoltas populares que tiveram como estopim a cobrança de impostos.

³⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Teoria da Imposição Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 1-8.

³⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Op. cit.*, p. 6.

a Magna Carta (1215), o consentimento estamental consubstanciava, na verdade, um contrato entre a Coroa e a nobreza, autorizativo da cobrança de impostos para fazerem face a despesas de caráter extraordinário.

Na origem, o princípio da legalidade da tributação, como bem relata Casalta Nabais⁴⁰, traduzia de fato a ideia de autoimposição, uma vez que o mandato dos representantes estamentais nas Cortes medievais era imperativo, pois constituía uma vinculação decisória ao prever com rigor o que os procuradores podiam votar e como o deveriam fazer.

Pode-se assim afirmar que o princípio da legalidade, ou da autorização parlamentar para a instituição e cobrança de impostos, traduzia uma verdadeira concordância *ex ante* por parte dos destinatários com a tributação.

Observe-se que, mesmo na sua origem, o princípio da legalidade da tributação sempre remeteu ao consenso. Àquela época, não se tratava de um consenso geral da sociedade, por meio do contrato social de que falava Hobbes, mas de um consenso individualizado.

Com a transformação histórica do mandato imperativo ao mandato representativo, muda também a natureza desse consentimento, que é dado não mais pelos contribuintes, mas por seus representantes eleitos. Tal anuência passa a ser mediatizada pela lei e a ser exercida em caráter permanente, enquanto essa lei estiver em vigor, aplicando-se a tantas quantas forem as concretizações do respectivo fato gerador.⁴¹

É nessa nova versão que o princípio da legalidade assume os contornos de traduzir não mais uma concordância individualizada, mas um consenso geral para a tributação, previsto para tantas quantas forem as ocorrências no mundo real das situações abstratamente previstas na lei.

A autorização para a cobrança passa a ser desatrelada de uma despesa específica que ela objetivaria custear, embora não abandonada a ideia de que o tributo só se justificaria pela necessidade de custeio de determinadas despesas, estabelecendo-se um direito orçamentário que previa que a votação do orçamento deveria conter anualmente a autorização para a cobrança dos impostos e a fixação das despesas públicas.

No Brasil, o princípio da autorização orçamentária, até o advento da Constituição Federal de 1988, era condição para a tributação. Previsto no art. 150, § 29, da Constituição de 1967 dentre o rol dos direitos e garantias individuais, o princípio – que também era chamado de princípio da anualidade –, como um reforço à legalidade, vedava a cobrança ou majoração

⁴⁰ Para uma história sobre a origem e evolução do princípio da legalidade fiscal, cf. NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. 4. reimp. Coimbra: Almedina, 2015, p. 322-394.

⁴¹ NABAIS, José Casalta. *Op. cit.*, p. 328.

de tributos em cada exercício sem prévia autorização orçamentária.⁴²

Toda essa evolução principiológica não pode ser desconectada da evolução do próprio conceito de Estado e do seu papel ao longo da história. Caracterizado ora em uma acepção mais ampla, como ordenamento político de uma comunidade, ora mais estrita, considerando a formação do Estado pelo viés econômico, onde o Estado surgiria com o nascimento da propriedade privada e com a divisão de classes, como *“uma instituição que, em uma palavra, não só perpetuasse a nascente divisão da sociedade em classes, mas também o direito de a classe possuidora explorar a não possuidora e o domínio da primeira sobre a segunda”*⁴³, o fato é que todo Estado, em maior ou menor grau, sempre foi financiado através da cobrança de tributos.

Mesmo nos Estados ditos patrimoniais, onde o tributo perde a sua importância, cedendo espaço a prestações *in natura* ou *in labore*, costuma-se manter a exigência de contribuições financeiras a serem pagas por determinadas categorias – povos vencidos, proprietários de terras, etc. – confundindo-se a história da tributação com a história do próprio surgimento do Estado.

Indiferentemente da origem de Estado considerada, existe uma relação inequívoca entre Estado e poder, sendo elemento comum entre as diversas noções de Estado a ideia de dominação por meio da imposição de regras de convivência comum. A noção de sacrifício, em alguma medida, à liberdade individual em prol da organização social vem ainda atrelada à ideia de troca. Assim, tanto para os adeptos das teorias que afirmam a formação natural ou espontânea do Estado, como para aqueles que sustentam a sua formação contratual, o surgimento do Estado vem atrelado às necessidades dos homens e à busca de formas para supri-las.

Mas é na passagem do Estado Absolutista Patrimonial para o Estado Liberal que a tributação alcança a posição de garantidora da sobrevivência do próprio Estado, conforme relata Onofre Alves Batista Júnior.⁴⁴

No Estado Liberal, o tributo passa a ser visto como o preço que se paga para exercer a

⁴² Constituição da República Federativa do Brasil de 1967:

“Art. 150 - A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

§ 29 - Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvados a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra.”

⁴³ ENGELS, Friedrich. A origem da família, da propriedade privada e do Estado. *Apud* DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 25. ed. São Paulo: Saraiva. 2005, p. 56.

⁴⁴ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Por que a Guerra Fiscal? Os desafios do Estado na modernidade líquida. *In: Revista Brasileira de Estudos Políticos*. 2011. V. 102, p. 305 – 341, p. 334.

liberdade.⁴⁵ O tributo torna-se ainda a implementação do princípio igualdade, fazendo com que aqueles que até então possuíam algum privilégio de classe – como o clero e a nobreza – contribuíssem juntamente com o povo para a manutenção do Estado. A tributação tinha foco na segurança jurídica, garantindo que todos contribuíssem na mesma medida, independente de sua classe ou condição. Era uma igualdade meramente formal, que, por isso, não se prestou para validar o discurso de eliminação das diferenças entre classes que fez parte de sua legitimação.

A transição do Estado Liberal para o Social marca uma mudança na tributação. A crise econômica da década de 1920 colocou em xeque as bases do Estado Liberal, fundado na racionalidade intrínseca do mercado. A Teoria do Equilíbrio Geral, que traduz a célebre parábola de Adam Smith sobre a “mão invisível” do mercado, e pela qual a busca pelo ganho individual deveria conduzir ao bem-estar de todos, não foi pensada para lidar com as profundas e radicais transformações que o desenvolvimento provoca.⁴⁶ Ficou claro que as leis do mercado não conseguiram garantir a alocação eficiente de recursos, e a aplicação da tese de que os mercados deixados por si mesmos promovem desenvolvimento resultou em crescente desigualdade social e concentração de riquezas.

Apesar da análise econômica convencional da abordagem dos mercados, que atrelava o subdesenvolvimento ao estabelecimento de entraves ao livre funcionamento do mercado, os Estados não podiam mais ficar indiferentes à crise social, sob pena de colocar em risco a paz social.

O incremento da atividade econômica estatal como mecanismo de proteção social não ocorreu de maneira uniforme nas economias ocidentais, conforme relata Onofre Batista Alves Júnior.⁴⁷ Enquanto a Europa continental avançou num modelo de institucionalização de estruturas prestacionais públicas (*Welfare State* universalista e igualitário), os países anglo-saxônicos fizeram opção pelo mercado, deixando a prestação de serviços públicos estatais direcionada preponderantemente aos hipossuficientes (*Welfare State* conservador e liberal, de atuação residual e seletiva).

Esse movimento ocasionou o incremento na arrecadação, como forma de efetivar a igualdade material. Orientado pelo princípio da capacidade contributiva, o tributo passa a ser utilizado como instrumento de realização da justiça, consistente em onerar os economicamente

⁴⁵ MOREIRA, André Mendes; MACHADO, Sophia Goreti Rocha. Conceito de Tributo e sua Divisão em Espécies. In: **Revista Fórum de Direito Tributário**. Belo Horizonte: Fórum. 2015. N. 76, p. 71-90, p. 96.

⁴⁶ Para uma abordagem didática sobre a Teoria do Equilíbrio Geral, confira-se FIANI, Ronaldo. **Cooperação e Conflito. Instituições e Desenvolvimento Econômico**. Rio de Janeiro: Elsevier. 2011, p. 15-34.

⁴⁷ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Por que a Guerra Fiscal? Os desafios do Estado na modernidade líquida. In: **Revista Brasileira de Estudos Políticos**. 2011. V. 102, p. 305-341. Este parágrafo foi escrito com base na síntese feita pelo autor.

mais favorecidos a fim de beneficiar os mais pobres.⁴⁸

O aumento da base tributária e o crescimento da máquina burocrática acabaram gerando crises de legitimação, uma vez que os recursos não faziam frente à intransponível impossibilidade financeira de satisfazer, pela via estatal, todas as demandas da sociedade. Como bem lembrado por Onofre Alves Batista Júnior, tudo parecia indicar que o modelo anglo-saxão havia superado o modelo renano e, em um movimento cíclico na recente história do capitalismo, o mundo assistiu a uma crescente desregulamentação das atividades financeiras e ao abandono de políticas de inspiração keynesiana.⁴⁹

A expansão desregulamentada do sistema bancário norte-americano deu origem à crise econômica mundial em 2008, servindo novamente para evidenciar o fracasso da ideologia representada pela Teoria do Equilíbrio Geral. Por outro lado, o êxito e o crescente desenvolvimento industrial dos países asiáticos, baseado em um modelo industrial orientado para a exportação, demonstraram que a intervenção estatal pode, ao contrário, favorecer o desenvolvimento econômico.

Não obstante serem estados fiscais tanto o Estado Liberal como o Estado Social, no sentido de que ambos têm suas necessidades financeiras cobertas essencialmente pelas receitas tributárias, os chamados Estados de Bem-Estar exigem uma tributação mais alargada para fazer face à estrutura estatal correspondente.

O problema é que o Estado de Bem-Estar atual é um estado em crise, pela sobrecarga das tarefas que lhe foram atribuídas associada à estagnação das receitas tributárias. Nesse contexto, é inevitável o retorno de teorias que propõem a redefinição do papel e das funções do Estado, propostas estas que vão desde o apelo ao estado mínimo, com uma ampla valorização do direito de propriedade nos moldes oitocentistas, a uma visão mais moderada, que busca

... compatibilizar [o papel do Estado] com os princípios da liberdade dos indivíduos e da operacionalidade do sistema econômico, procurando evitar que o estado fiscal se agigante ao ponto de não ser senão um envólucro de um estado em substância dono (absoluto) da economia e da sociedade pela via (pretensamente fiscal).⁵⁰

Esse caminho, contudo, encontra obstáculos na própria sociedade que, se de um lado, pugna pela menor intervenção do Estado nas suas liberdades e pela consequente redução da carga de impostos, de outro, demanda a manutenção e até mesmo a ampliação dos serviços ofertados pelo Estado-providência.

⁴⁸ MOREIRA, André Mendes; MACHADO, Sophia Goreti Rocha. Conceito de Tributo e sua Divisão em Espécies. In: **Revista Fórum de Direito Tributário**. Belo Horizonte: Fórum. 2015. N. 76, p. 71-90, p. 89.

⁴⁹ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Por que a Guerra Fiscal? Os desafios do Estado na modernidade líquida. In: **Revista Brasileira de Estudos Políticos**. 2011. V. 102, p. 305-341, pág. 341.

⁵⁰ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. 4. reimp., Coimbra: Almedina. 2015, p. 203.

Em um estudo que trata da retração do Estado de Bem-Estar em quatro países desenvolvidos – EUA, Inglaterra, Alemanha e Suécia –, o cientista político norte-americano Paul Piersons demonstra empiricamente que, apesar da crise fiscal das décadas de 80 e 90, e de ter havido mudanças dos partidos no poder nesses países, passando-se de social-democracias a governos de direita ou centro-direita, os cortes nos programas já consolidados pelo Estado de Bem-Estar foram mínimos.⁵¹

O autor destaca que dois foram os fatores responsáveis pela inexistência de mudanças significativas nos programas. A primeira grande proteção dos programas existentes seria o caráter conservador das instituições democráticas. O Estado de Bem-Estar representa agora o *status quo*, com todas as vantagens políticas que esse *status* confere. Como grandes reformas políticas normalmente demandam a interveniência de vários atores, permanece-se na mesma condição. O segundo fator que explicaria a força política do Estado de Bem-Estar seriam os elevados custos eleitorais geralmente associados às iniciativas de contenção.

O curioso é que as pesquisas de opinião naqueles países evidenciaram uma leve oposição aos programas sociais quando há fraco desempenho econômico do país, seguida por amplo apoio quando se iniciam programas de corte.⁵²

Essa relativa estabilidade dos programas do Estado-providência, mesmo nos governos de direita ou centro-direita, como o que viveu nosso país entre 2018 e 2022, aliada a uma crise financeira e fiscal, exige que as atenções recaiam em políticas tributárias que gerem aumento de arrecadação e diminuição dos custos estatais com a tributação advindos de uma simplificação.

Isso explica porque desde a crise financeira global de 2008 tem sido dada atenção significativa às políticas fiscais de combate à evasão e elisão tributárias, e na necessária capacitação das administrações fiscais para desempenhar esse mister.

Se o tributo passa a ser um instrumento de justiça e igualdade, esses valores só podem ser de fato alcançados pela aplicação uniforme do sistema normativo, com o cumprimento das leis por todos os seus destinatários.

O grau de cumprimento voluntário das normas – e, dentre elas, das normas tributárias, irá depender de uma série de fatores, já tendo sido objeto de vários estudos pela filosofia do direito e pela ciência comportamental.

Embora não seja este o objeto central desta pesquisa, pois o cumprimento de que vamos

⁵¹ PIERSON, Paul. The New Politics of the Welfare State. In: **World Politics**. JSTOR. Vol. 48. N. 2. 1996, p. 143–179, p. 176. Disponível em: <http://www.jstor.org/stable/25053959> Acesso em: 18.09.2023.

⁵² PIERSON, Paul. *Op. cit.*, p. 176.

tratar – o *compliance* cooperativo – pressupõe a aceitação da autoridade do Direito, vale discorrer brevemente sobre algumas teorias jurídicas que buscaram explicar essa autoridade e sua evolução ao longo do tempo, porque guardam relação com atitudes concretas que podem melhorar o ambiente de adequação normativa e, por consequência, diminuir conflitos em torno dessa adequação.

Uma breve exposição de algumas das mais conhecidas teorias da justiça permitirá observar fatores comuns, por mais diferentes que sejam seus critérios e suas bases filosóficas. Entre tais fatores está justamente a participação dos afetados na elaboração e compreensão daquilo que lhes é imposto, pilar tão essencial de qualquer programa de conformidade cooperativa que faz parte do próprio nome do instituto sob o viés da cooperação.

1.2. Justiça, justificação e poder

Muito embora seja necessário apresentar uma teoria crítica da justiça que, dentre outras funções, seja capaz de eliminar decisões arbitrárias, deve-se destacar que ainda permanece sedimentada na tradição jusfilosófica a ordinária concretização da norma jurídica por meio de um sistema hermeticamente fechado. Porém, o que confere autoridade a esse sistema?

Em uma obra de quase 500 páginas, David Dyzenhaus preocupa-se com uma questão central da teoria jurídica consistente em explicar a autoridade do Direito sem tornar essa autoridade dependente de uma fonte externa à ordem jurídica, quer uma fonte divina, quer algum ideal secular de justiça.⁵³

Para entender a autoridade do Direito, Dyzenhaus promove uma releitura de Hobbes, Kelsen e Hart. Segundo o autor, a autoridade do Direito resultaria de sua capacidade de fornecer às autoridades recursos para responder adequadamente à pergunta: “*mas como isso pode ser Direito para mim?*”⁵⁴

A resposta a esta pergunta passaria pela análise da complicada transição do poder para a autoridade: como o simples poder político é transformado na prerrogativa de dizer àqueles sob o poder do Estado o que devem fazer?

E é a partir dessa pergunta que Dyzenhaus, com foco em Hobbes, vai tratar da distinção entre poder, no sentido de força coercitiva superior, e autoridade. Na interpretação que o autor faz de Hobbes, é uma condição necessária, mas não suficiente, para um Estado existir que seu poder coercitivo seja superior ao de qualquer sujeito, para que o soberano possa impor seus

⁵³ DYZENHAUS, David. **The Long Arc of Legality: Hobbes, Kelsen, Hart**. Cambridge: Cambridge University Press, 2022.

⁵⁴ DYZENHAUS, David., *Op. cit.*, p. ix.

julgamentos. A condição não é suficiente porque a força superior também deve ser juridicamente autorizada. A força exercida sem tal autorização não ocorreria na condição civil, mas no estado de natureza.

Dito isto, o autor verifica uma tensão em Hobbes que surge porque ele afirmou tanto a capacidade do soberano de agir em virtude de seu poder, quanto que os sujeitos devem reconhecer que autorizaram o soberano a agir – é a ideia do contrato social. E essa tensão apontada por Dyzenhaus surge em razão de Hobbes localizar a pessoa artificial do soberano em uma pessoa natural, um monarca.

No entanto, isso não afasta a constatação de que a filosofia do direito de Hobbes seria uma teoria na qual o direito positivo de um Estado moderno possui autoridade porque os governados devem aceitar que consentiram em serem governados pelo Direito.

Sob essa leitura, o contrato social não apenas inaugura a possibilidade do governo pelo Direito, mas é internalizado pela ordem jurídica na forma com que o Direito faz a mediação entre governante e governados.⁵⁵

Centrando nossa análise na origem das buscas pela solução do enigma da autoridade do Direito, o autor vê em Hobbes uma primeira identificação do que seriam os três elementos que, a seu ver, uma teoria sobre a força do Direito deve conter.

O primeiro deles, uma explicação da autoridade como o cumprimento dos princípios fundamentais da legalidade – a base de direito da ordem jurídica. Em segundo lugar, o papel dos funcionários na interpretação da lei promulgada à luz dos princípios fundamentais, ou, em outras palavras, o desenvolvimento de uma teoria do papel da interpretação oficial da lei na manutenção da ordem jurídica. Por fim, a forma como esses dois elementos se combinam em uma única teoria jurídica, levando o autor a invocar o que chamou de "ideia constitucionalista", que nada mais é do que a constatação de que existe uma *“prática contínua que constitui autoridade legítima”* por meio da *“interação voluntária dos próprios sujeitos que estão sujeitos a essa autoridade.”*⁵⁶

Quanto a esse último ponto, deve-se reconhecer a posição de Hobbes de que os sujeitos não são obrigados a obedecer a certas ordens às quais não poderiam ter consentido racionalmente em seu contrato para constituir o soberano.⁵⁷

Hobbes apresenta o homem como um ser ímpar no mundo, que se torna arquiteto de si mesmo, capaz de criar um homem artificial (o Estado) para lhe garantir a segurança e a paz

⁵⁵ DYZENHAUS, David. **The Long Arc of Legality: Hobbes, Kelsen, Hart**. Cambridge: Cambridge University Press, 2022, p. x

⁵⁶ DYZENHAUS, David. *Op. cit.*, p. 3. Tradução livre.

⁵⁷ DYZENHAUS, David. *Op. cit.*, p. 121

necessárias para o seu pleno desenvolvimento. Assim, ao criar o Estado, o homem hobbesiano está arquitetando sua autoconstrução, tornando-se um construtor de sua própria humanidade. Nesse sentido, ele jamais construiria um edifício que pudesse desabar sobre suas próprias cabeças!⁵⁸

Para Dyzenhaus, o projeto de Hobbes era construir uma teoria jurídica a serviço de uma teoria política geral, que explicasse o papel da ordem jurídica na manutenção da autoridade política legítima, seja lá qual for a natureza do regime político – monarquia, democracia ou aristocracia.

Hobbes, então, pode ser entendido como o fundador da tradição do Estado de Direito na teoria política e jurídica moderna. Mas ele também é um dos fundadores do discurso político moderno do constitucionalismo sobre a relação recíproca entre, de um lado, o soberano pessoa do Estado e dos funcionários que implementam e interpretam a lei e, de outro lado, as pessoas que estão sujeitas à lei. O soberano, como pessoa artificial, fala com os sujeitos através do direito, e a linguagem jurídica tem sua própria gramática, que exige que os assuntos sejam abordados de uma forma que os respeite como agentes responsáveis, cada um dotado de igual capacidade de julgar o certo e o errado. A teoria jurídica de Hobbes equivale a uma articulação superior da ideia de que o Estado de Direito é um bem moral.

Talvez ainda mais importante é que o Estado de Direito é um bem moral porque é um bem político, que ajuda a tornar possível para os indivíduos viverem juntos em termos estáveis e pacíficos, apesar de suas visões muito diferentes do bem moral para si mesmos. A teoria de Hobbes é, portanto, parte de um inquérito ainda mais geral sobre o lugar da ordem jurídica na construção de uma ordem política estável na tentativa de responder o que Bernard Williams chamou a *"questão hobbesiana"* de como garantir *"ordem, proteção, segurança, confiança e as condições de cooperação"*.

Para Williams, esta é a *"primeira questão"* política porque *"resolvê-la é a condição para resolver, de fato, colocar, qualquer outra"*. Como tal, é, antes de tudo, uma teoria política da ordem jurídica. Talvez mais precisamente, é uma teoria da ordem política como ordem jurídica, uma vez que uma ordem política é caracterizada por relações de autoridade em contraste com relações de poder coercitivo não mediado e a mediação é alcançada pelo direito.⁵⁹

⁵⁸ Segundo Dyzenhaus, Hobbes escreve no Leviatã o contrato social como a base essencial de um edifício que um *"arquiteto capaz"* projetaria, um arquiteto de olho na construção de algo que não é louco, condenado a *"cair sobre as cabeças de sua posteridade"*. (DYZENHAUS, David. **The Long Arc of Legality: Hobbes, Kelsen, Hart**. Cambridge: Cambridge University Press. 2022, p. 126-127 - Tradução livre)

⁵⁹ DYZENHAUS, David. *Op. cit.*, p. 146-147: "Hobbes's theory is thus part of an even more general inquiry into the place of legal order in the construction of stable political order in a bid to answer what Bernard Williams called the 'Hobbesian question' of how to secure 'order, protection, safety, trust, and the conditions of cooperation'."

Essa “primeira questão” da teoria do Direito é, assim, uma questão de legitimação. Os sujeitos jurídicos têm o direito de se colocar do ponto de vista interno do sistema jurídico, ou seja, de obterem resposta à pergunta repetida por diversas vezes na obra de Dyzenhaus: “*Mas, como pode isso ser o direito para mim?*”

Um Estado moderno deve satisfazer esse requisito justificativo, porque é isso que mostra que tal Estado “*exerce autoridade, em vez de poder coercitivo puro ou imediato, sobre aqueles que estão sujeitos ao seu domínio*”.⁶⁰

Essa questão não passou despercebida por Thomas Bustamante que, em uma resenha sobre o livro “The Long Arc of Legality: Hobbes, Kelsen, Hart”, destacou que para compreender a autoridade do Direito Dyzenhaus coloca os sujeitos jurídicos, em vez dos “funcionários”, no centro da investigação jurídica.⁶¹

Qualquer exercício de poder coercitivo pelo Estado deve, portanto, ser reconhecível como um ato autoritativo, o que implica que ele deve atender às cláusulas da validade e da legalidade. Isso coloca um ônus de justificativa sobre o Estado que não pode ser dispensado.

Como sucessores de Hobbes na tentativa de recorrer à ideia de contrato social para solucionar a questão da autoridade jurídica, Dyzenhaus vai partir para uma análise de Kelsen e Hart, que se volta novamente para o impasse na solução do enigma da autoridade do Direito.

O autor demonstra, como bem destaca Bustamante, que o debate essencial dentro da teoria do Direito “*não é entre o positivismo jurídico e a teoria do direito natural, nem entre as teorias do direito e as teorias da adjudicação*”, mas sim a divisão “*entre teorias estáticas do direito, como defendidas por Bentham, Austin, Hart e Raz, e teorias dinâmicas, defendidas por Hobbes, Kelsen, Radbruch, Fuller e Dworkin*”.⁶²

De um lado, Hart, que em sua tese da separabilidade entre o Direito e a Moral pressupõe uma concepção estática do direito, sustenta que em toda situação jurídica ou existe uma norma de regência com conteúdo jurídico determinado – caso em que o juiz se limitaria a aplicar a norma ao caso (regra de reconhecimento) – ou um espaço de penumbra, onde é necessário operacionalizar uma regra de mudança para decidir qual deve ser a solução. Nesse último caso, o juiz promove uma verdadeira alteração jurídica, de modo que dentro desse espaço “*não está*

⁶⁰ DYZENHAUS, David. **The Long Arc of Legality: Hobbes, Kelsen, Hart**. Cambridge: Cambridge University Press. 2022, p. 213: “This is the demand which every modern legal state must satisfy if it is to show that it wields authority, rather than sheer or unmediated coercive power, over those subject to its rule. To meet that demand, Williams said, the state ‘has to be able to offer a justification of its power to each subject’.”

⁶¹ BUSTAMANTE, Thomas. Interpretive Authority and the Kelsenian Quest for Legality, (reviewing David Dyzenhaus, The Long Arc of Legality: Hobbes, Kelsen, Hart). In: **JOTWELL**, 05.07.2022. Disponível em: <https://juris.jotwell.com/interpretive-authority-and-the-kelsenian-quest-for-legality/> Acesso em: 19.09.2023.

⁶² BUSTAMANTE, Thomas. *Op. cit.* Disponível em: <https://juris.jotwell.com/interpretive-authority-and-the-kelsenian-quest-for-legality/> Acesso em: 19.09.2023.

fazendo nada diferente dos legisladores.”⁶³

A teoria jurídica de Kelsen, ao contrário, é uma teoria dinâmica que explica as formas jurídicas pelas quais os funcionários desempenham a sua tarefa de interpretar e desenvolver o direito, pelo que inexisteriam inconsistências. Supostas lacunas seriam solucionadas pela própria ordem jurídica, que, por meio dos valores, princípios e competências previstos no conjunto normativo, permitiriam, pela via da interpretação, sua eliminação.⁶⁴

Este relato do papel da ordem jurídica na manutenção da ordem política muda a compreensão da relação entre soberania e princípios jurídicos fundamentais. Muitas vezes, o debate sobre essa relação parece estruturado por uma opção binária: ou o soberano está sujeito a princípios jurídicos, com juízes como seu guardião, ou os princípios são princípios políticos e o soberano como o último legislador é o único juiz do conteúdo dos princípios. Hobbes apresentou outra opção:

Princípios fundamentais são os princípios políticos intrínsecos ao projeto do Estado de Direito e não devem ser vistos principalmente como limitantes à autoridade soberana. Em vez disso, os princípios constituem autoridade soberana. São os princípios justos do Estado de Direito. Sendo assim, os funcionários subordinados do Estado – aqueles que trabalham em níveis inferiores ao nível do poder legislativo supremo – devem concretizar o Direito ou completar o exercício de soberania consistentemente com esses princípios.⁶⁵

A teoria jurídica de Hobbes mostra, então, que qualquer tentativa de dar um relato da autoridade do direito deve conter os três elementos sugeridos por Dyzenhaus. Em primeiro lugar, explicar a autoridade como o cumprimento dos princípios fundamentais da legalidade – base de direito da ordem jurídica. Em segundo lugar, atribuir aos juízes e outros funcionários um papel na interpretação da lei promulgada à luz de tais princípios. Por fim, dado o primeiro e segundo elementos, os princípios compõem uma gramática de legalidade e aquelas leis promulgadas que não são interpretáveis à luz dos princípios têm uma reivindicação duvidosa à autoridade.

Se leis insuficientes e duvidosas forem promulgadas, a ordem começa a mudar de um direito legal para um direito de poder coercitivo não mediado. Para ser jurídica, para contar como lei válida, a lei deve ser interpretável de forma que respeite esses princípios. Mais

⁶³ “Portanto, a dimensão dinâmica da ordem jurídica, entendida como mudança legislativa, não é um tema para a filosofia do direito. Isso é relegado a outras disciplinas – uma teoria política de adjudicação Dworkiniana ou ciências sociais. Tudo o que a filosofia do direito pode dizer sobre essa situação é que os juízes estão exercendo um poder discricionário, como no caso de uma legislatura real, embora em pequena escala no caso dos juízes. Claro, uma vez que a mudança foi feita, assumindo que os funcionários que a fizeram tiveram autoridade para fazê-lo, a regra de reconhecimento certificará a nova regra como válida.” (DYZENHAUS, David. **The Long Arc of Legality: Hobbes, Kelsen, Hart**. Cambridge: Cambridge University Press, 2022, p. 219 – Tradução livre)

⁶⁴ KELSEN, Hans. **General Theory of Law and State**. Cambridge: Harvard University Press, 1949, p. 147-148.

⁶⁵ DYZENHAUS, David. *Op. cit.*, p. 147-148 - Tradução livre.

concretamente, essa perda de autoridade será manifestada no ponto em que um funcionário é incapaz de responder à pergunta do sujeito: “*Mas, como pode isso ser direito para mim?*”

Essa pergunta traduz o que Rainer Forst chama de direito à justificação. Em sua obra, “*The Right to Justification*”⁶⁶, ainda sem tradução para o português, o filósofo alemão, representante da 3ª geração de Frankfurt, defende a tese de que “*devemos entender justiça política e social com base em um único direito - o direito à justificação - e que devemos construir princípios correspondentes para as estruturas básicas da sociedade nesse sentido*”⁶⁷.

Baseia seu argumento na convicção que esta é a melhor maneira possível de reconstruir filosoficamente o imperativo categórico kantiano de respeitar outras pessoas como “*fins em si mesmas*”.

Embora cientes dos diferentes contextos da justiça (contextos ético, jurídico, político e moral), bem como certos de que a justiça não se resume ao Direito, sem dúvida uma análise dos meios de se atingir a melhor interpretação e aplicação do Direito perpassa, com crescente intensidade, as discussões sobre modos de promover uma sociedade mais justa entre pessoas que devem se reconhecer mutuamente como autônomas, livres e iguais.

Tratando do contexto jurídico, há muito encontram-se superadas as teorias formalistas, para as quais o processo interpretativo das normas jurídicas pode ser tido como um processo de conhecimento ou descoberta do significado, e que, portanto, a interpretação seria uma atividade marcadamente cognitiva ou descritiva.

Ao contrário, trata-se o processo interpretativo de uma atividade valorativa de construção e atribuição de sentido, de criação de significados a partir do texto, e, mais ainda, um ato de decisão ou de vontade na escolha de um dos vários significados que o texto possa apresentar.⁶⁸

Embora os avanços da hermenêutica hoje já não deixem dúvida de que é impossível a aplicação do Direito dissociada da interpretação, entendida esta como processo de construção do significado dos enunciados normativos com a participação do sujeito cognoscente, tal constatação conduz à problemática da discricionariedade ou arbitrariedade das decisões do aplicador, seja ele o administrador, seja o próprio juiz.

O verdadeiro exercício do direito básico a justificação, de que trata Forst, significa ser capaz de demandar justificação razoável, ou seja, em termos recíprocos e universais, acerca da

⁶⁶ FORST, Rainer. **The Right to Justification**. Trad. Jeffrey Flynn. New York: Columbia University Press, 2012.

⁶⁷ FORST, Rainer. *Op. cit.*, p. 14. Tradução livre.

⁶⁸ ALVES, Henrique Napoleão. BUSTAMANTE, Thomas R. A interpretação literal do Direito Tributário brasileiro: uma proposta de interpretação para o artigo 111 do CTN. In: ÁVILA, Humberto. **Fundamentos de Direito Tributário**. Madrid; Barcelona; Buenos Aires; São Paulo: Marcial Pons, 2012.

ordem normativa sob a qual se vive e, com efeito, fazer valer a autoridade normativa de razões não-rejeitáveis em termos recíprocos e universais como fundamento das normas e das ações que lhe dizem respeito. O direito à justificação corresponde a um princípio de razão prática de acordo com o qual toda norma ou ação deve ser justificável frente a todos os concernidos.

Para a teoria crítica de Forst, cumpre às instituições estatais conferir, cada vez mais e por vários caminhos, a abertura dialógica com os destinatários das normas, os concernidos, dotados de autonomia e dignidade. O objetivo da participação resume-se em validar adequadamente a estrutura institucionalizada do Estado.

Para Forst, revela-se indispensável a construção de uma estrutura básica de justificação abrangente, de acordo com a qual todos os membros da comunidade obtenham lugar de expressão, ainda que dele não desejem se valer.

Seja pela complexidade técnica e especialização da matéria, seja pela forma de estruturação do processo legislativo no Brasil, seja pela enorme desigualdade social existente em nosso país, o fato é que o cidadão-contribuinte brasileiro não se sente – e de fato não o é – coautor das leis tributárias, *“pois efetivamente tem pouca participação e, no fundo, não compreende que a pedra de toque da tributação é o seu consentimento.”*⁶⁹

Essa constatação justifica parte do inconformismo e da rejeição aos tributos, que por sua vez estimulam o descumprimento das normas para as quais o cidadão de fato não exerceu o seu direito à justificação, gerando litigiosidade.

Contudo, tal ideia de consentimento e justificação, se vista de maneira excessivamente individualizada, não se coaduna nem com a evolução, nem com o próprio conceito de Direito.

Segundo Niklas Luhmann, a positivação do Direito foi fruto de sua adaptação à crescente complexidade da sociedade. É por meio do Direito e de suas simplificações e generalizações que as sociedades podem lidar com os riscos, estabilizar expectativas e lidar com os desapontamentos. Dessa forma a normatização permite a continuidade de uma expectativa independentemente do fato de que ela de tempos em tempos venha a ser frustrada. Ao institucionalizá-la, o consenso geral é suposto, independentemente do fato de não existir uma aprovação individual.⁷⁰

O Direito é concebido funcionalmente, selecionando expectativas e em alguns poucos, mas relevantes casos, motivando a imposição de comportamentos, através de sanções ou outras garantias para o seu cumprimento.

⁶⁹ MOREIRA, Bernardo Motta. **A Governamentalização do Poder de Tributar. Desafios do processo legislativo tributário**. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2021, p. 34.

⁷⁰ LUHMANN, Niklas. **Sociologia do Direito I**. Trad. Gustavo BAYER. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983, p. 110.

O cumprimento das normas passa a ser assegurado mediante um sistema desenhado para administrar as massas, sendo tão acentuada a generalização social em matéria de expectativas comportamentais, ao ponto de sua congruência não poder mais ser assegurada apenas por motivações individuais.

Contudo, são essas motivações individuais, ainda que coletivamente consideradas, que agem sobre a eficácia das normas e do sistema normativo. Afinal, a imposição do direito estatuído é sustentada por dois fatores que se complementam reciprocamente: o consenso e a força da coerção.

Se é verdade que a maior parte dos cidadãos cumpre com suas obrigações – inclusive com as obrigações fiscais – demonstrando a força do consenso, nenhum sistema jurídico pode se livrar da sanção, dada a existência de pessoas decididas a não cumprir a sua parte no contrato social. É dessa dualidade de fatores – consenso e coerção – e sobre o modo como eles se complementam que pretendemos nos ocupar a seguir.

1.3. Motivações para a conduta

1.3.1. O papel da sanção

Toda ordem social busca de alguma maneira motivar certas condutas dos seres humanos, seja fazendo com que eles se abstenham de determinados atos, seja impondo a realização de outros, em prol da sociedade.

Essa motivação pode ser, segundo Kelsen, direta ou indireta. Para o jusfilósofo alemão, que emprestou função primordial à sanção para qualificação de um sistema como jurídico, uma ordem social pode até determinar condutas que por si só sejam vantajosas aos indivíduos, de modo que a simples decretação desse comportamento seja bastante para motivar a conduta conforme a norma, mas *“esse tipo de motivação direta, em sua pureza absoluta, raramente é encontrado na realidade social”*.⁷¹

A motivação indireta a que se referia Kelsen consiste na atribuição de certas vantagens à observância de determinada conduta e certas desvantagens à sua inobservância, o que ficou conhecido como princípio de retribuição. O desejo na obtenção da vantagem ou o medo da imposição da desvantagem é que vão atuar aqui como motivadores da conduta, destacando o autor alemão que a ameaça de uma sanção negativa desempenha um papel muito mais importante do que a promessa de uma recompensa na realidade social.

Essa afirmação ainda hoje vem repetida por autores contemporâneos, a exemplo de

⁷¹ KELSEN, Hans. **Teoria Geral do Direito e do Estado**. Trad. Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 22.

Frederick Schauer, para quem a ameaça de consequências desagradáveis para os comportamentos desconformes ainda é “*a principal arma no arsenal coercitivo do direito*”.⁷²

Ainda antes da Teoria Pura de Kelsen, Austin destacava que a ameaça do mal seria inclusive um dos requisitos para que uma norma jurídica tivesse esse *status*.⁷³ Para o filósofo inglês, que adotava a noção de comando como conceito-chave para a teoria do direito, a diferença entre comando e outros tipos de desejos é a capacidade de o emissor punir o destinatário em caso de violação da ordem expressa. A definição de comando implica, assim, as noções de dever e sanção.

A importância da sanção é reforçada por Kelsen, embora tenha criticado a teoria de Austin em um artigo intitulado “*A teoria pura do direito e a jurisprudência analítica*”, publicado na Harvard Law Review em 1941⁷⁴.

Em sua Teoria Pura do Direito, Kelsen adota os conceitos de “norma”, “sanção”, “dever jurídico” e “responsabilidade”, realçando o direito como uma ordem prescritiva, no sentido de que não é algo que se presta para descrever a realidade, o que de fato acontece, mas sim um sistema de normas estruturado no plano do “dever ser”.⁷⁵

E o que faz valer o dever-ser nessa estrutura formal é a possibilidade da sanção, chegando o autor vienense a questionar a identificação de Cossio da norma sancionatória como norma secundária, uma vez que para Kelsen as normas sancionantes é que consubstanciavam, verdadeiramente, o direito.⁷⁶

⁷² SCHAUER, Frederick. **A força do Direito**. Trad. André Luiz Freire. São Paulo: Martins Fontes, 2022, p. 189.

⁷³ Para Austin, a inexistência de sanção transforma uma lei em uma simples exortação dirigida por um superior a inferiores. Cf. AUSTIN, Jonh. The province of jurisprudence determined. In: **The province of jurisprudence determined and the uses of jurisprudence**. Indianapolis: Hacket Publishing Company, 1998, p. 28.

⁷⁴ A crítica mais central de Kelsen à teoria de Austin refere-se à adoção do comando como conceito fundamental à ideia de direito. Isso porque Austin define comando como a expressão de um desejo de que alguém faça ou não faça algo, acompanhado de um mal a ser imposto pelo emissor ao destinatário caso seja descumprido esse desejo. Kelsen defende que a norma jurídica vale para muito além da expressão de vontade que dá ensejo a sua criação, sendo a norma, quando muito, um comando despsicologizado, metáfora encontrada para exprimir o dever ser normativo. Kelsen, porém, se alinha com a parte da teoria de Austin que vê a sanção como essencial ao direito. Porém, não uma sanção na forma de coerção psíquica. Para a Teoria Pura do Direito, a motivação interna da conduta é um problema pertencente à Sociologia, à Ética, à Psicologia ou à História, e não normativo. A teoria normativa de Kelsen limita-se a imputar a sanção diante da ocorrência do fato ilícito (dada no mundo fenomênico a hipótese prevista na norma, deve ser a consequência). O direito consistiria apenas na vinculação entre o ilícito e a sanção, não sendo matéria afeta ao direito perquirições sociológicas, morais ou psicológicas. (KELSEN, Hans. **The Pure Theory of Law and Analytical Jurisprudence**. Harvard Law Review 55. n° 1, 1941, p. 44–70).

⁷⁵ BARACHO, José Alfredo de Oliveira. Aspectos da Teoria de Kelsen. In **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**. Edição n. 1, Belo Horizonte: Faculdade de Direito da UFMG, 1979, p. 15-16.

⁷⁶ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Trad. João Batista Machado. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1993, p. 59: “Se uma ordem jurídica ou uma lei feita pelo parlamento contém uma norma que prescreve determinada conduta e uma outra norma liga a não-observância da primeira à sanção, aquela primeira não é autônoma, mas está essencialmente ligada à seguinte; ela apenas estabelece – negativamente – o pressuposto a que a segunda liga à sanção. E quando a segunda norma determina positivamente o pressuposto à que liga a sanção, a primeira torna-se supérflua sob o ponto de vista de técnica legislativa.”

Embora reconheça a existência de normas que não estatuem sanção, Kelsen define toda ordem jurídica como uma ordem de coação, “*na medida em que todas as suas normas que não estatuem elas próprias um ato coercitivo (...) apenas têm validade em ligação com uma norma estatuidora de um ato de coerção.*”⁷⁷

Essa extrema valorização da sanção, contudo, foi questionada por filósofos contemporâneos, a exemplo de Norberto Bobbio. Embora o jusfilósofo italiano sempre tenha buscado uma aproximação com o positivismo jurídico de Hans Kelsen e reconheça que o direito é impossível sem o exercício da força (sem um poder), Bobbio não reduz o direito à força. Para o autor, o que distingue o direito dos outros subsistemas sociais é a função.

1.3.2. Rumo a uma teoria funcional do Direito

Bobbio reconhece que quando escreveu sobre o tema pela primeira vez, em 1971, não imaginava a rapidez e a intensidade com que se desenvolveria essa tendência filosófica de deslocar a análise do direito, que até então vinha sendo feita sob o ponto de vista estrutural, para um ponto de vista funcional.⁷⁸ Logo em seguida, em 1972, Luhmann publicava a sua obra *Sociologia do Direito*, em que busca a natureza do direito através da determinação de seu aspecto funcional.⁷⁹

É justamente nessa expansão da sociologia do direito, “*inclusive nas fortalezas do formalismo que sempre foram as faculdades de direito*”, que Bobbio vislumbra o interesse pela análise da função do direito na sociedade moderna.

As teorias sociológicas do direito contemporâneas, contudo, não se fundam nas mesmas bases das teorias sociológicas do pluralismo jurídico clássico, que giravam em torno da pluralidade das fontes de produção social do Direito.

Quando Kelsen expulsou de sua teoria pura do direito qualquer análise sociológica, por teoria sociológica entendia-se uma teoria que defendia ser o direito produzido pela sociedade em todas as suas formas, e não apenas uma produção estatal. O conflito estabelecido na primeira

⁷⁷ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Trad. João Batista Machado. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1993, p. 62.

⁷⁸ BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função: novos estudos de Teoria do Direito**. Trad. Daniela Beccaccia Versiani. São Paulo: Manole, 2007, p. 81.

⁷⁹ Na obra traduzida para o português por Gustavo Bayer e publicada em dois volumes, Luhmann aborda o direito sob o ponto de vista sociológico e, ao tratar de seu desenvolvimento e evolução rumo ao direito positivo, destaca: Em consequência desse desenvolvimento o direito positivo é diferenciado ao ponto de não ser mais simplesmente idêntico à totalidade das expectativas normativas congruentemente generalizadas. O direito muda seu caráter. Não podemos mais definir nosso conceito de direito em termos ontológicos, mas só funcionalmente. Isso explica a ampla sensação de desconforto gerada pelo direito positivo e o surgimento da indagação quanto à justificação do direito. (LUHMANN, Niklas. **Sociologia do Direito II**. Trad. Gustavo BAYER. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1985, p. 26-27)

metade do século XX era não tanto entre perspectivas estruturalistas ou funcionalistas do direito, mas entre monismo e pluralismo jurídico.⁸⁰

Bobbio segue esclarecendo a origem desta contenda, que tinha uma relação direta com o problema das fontes do direito. Opunham-se ao monismo positivista-formalista de Kelsen, que argumentava a partir da norma fundamental da qual resultaria a unidade do sistema jurídico, teorias que pregavam a pluralidade de ordenamentos jurídicos, que, apesar de algumas diferenças entre seus principais expoentes, em resumo, partiam do pressuposto de que o direito teria o seu nascimento na Sociedade e não no Estado, não necessitando deste para a sua existência. Pregava-se que do mesmo modo que pode haver direito sem qualquer ato do Estado, igualmente não existe um único direito, mas uma pluralidade de direitos.⁸¹

Tal pluralismo clássico teria partido da falsa crença de que o desenvolvimento da sociedade industrial teria como efeito um encolhimento das funções do Estado, funções estas que seriam absorvidas pela sociedade civil. O que se viu na história, entretanto, foi um fenômeno inverso: com a passagem do Estado liberal ao Estado de Bem-Estar agigantaram-se as funções atribuídas ao Estado, o que, segundo Bobbio, explica o imprevisto surgimento e a rápida difusão da perspectiva funcionalista.⁸²

Essas “novas” teorias sociológicas do direito insistem na sua “função”, sem desprezar o fato de ser este um ordenamento coativo. A diferença reside em não ver mais o direito APENAS como um ordenamento coativo.

Ao lado das funções de reprimir e coibir os comportamentos desviantes ou impedir o surgimento de conflitos ou facilitar-lhes a composição, o sistema normativo, para Bobbio, também tem uma função distributiva (repartir os recursos disponíveis) e promocional.⁸³

Tratar dessa função promocional, para Bobbio, é um tema fundamental para adequar a Teoria Geral do Direito às transformações da sociedade contemporânea e ao crescimento do Estado Social. Por crescimento do Estado entenda-se a passagem do Estado “garantista” ao Estado “dirigista”, a impor, por consequência, a metamorfose do direito de instrumento de

⁸⁰ BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função: novos estudos de Teoria do Direito**. Trad. Daniela Beccaccia Versiani. São Paulo: Manole, 2007, p. 83.

⁸¹ Para uma análise das correntes do pluralismo clássico de Ehrlich, Santi Romano e Gurvitch e suas principais características, cf. VIEIRA, Reginaldo de Souza. Pluralismo Jurídico Clássico: A Contribuição de Ehrlich, Santi Romano e Gurvitch. In: **Direito, Estado e Sociedade**. n. 47. Rio de Janeiro: Pontifícia Universidade Católica – Departamento de Direito, 2015, p. 108-127. Disponível em: <http://direitoestadosociedade.jur.puc-rio.br/media/artigo05n47.pdf> Acesso em: 19.10.2023

⁸² BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função: novos estudos de Teoria do Direito**. *Op. cit.*, p. 83.

⁸³ “(...) Assim, porém, quem observar as tarefas do Estado contemporâneo e as comparar com as tarefas dos Estados de outras épocas, sobretudo a de controlar e dirigir o desenvolvimento econômico, não pode deixar de perceber que o Estado, por meio do direito, desenvolve também uma função de estímulo, de provimento, de provocação da conduta dos indivíduos e dos grupos, que é a antítese exata da função apenas protetora ou apenas repressora. (...)” (BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função: novos estudos de Teoria do Direito**. *Op. cit.*, p. 100.

controle social a instrumento de direção social.

Também focada no aspecto funcional, a teoria sociológica de Luhmann, por sua vez, advoga uma unicidade na função do Direito. A constatação da existência de um sistema jurídico diferenciado como um subsistema do sistema social deixa de lado questionamentos psicológicos e antropológicos, não porque estes não tenham qualquer relevância – como para Kelsen – mas porque as pessoas individualmente consideradas e os enunciados generalizados sobre os seres humanos, sobre a consciência e sobre a pessoa sejam difíceis de controlar. Por isso, o autor analisa a função do Direito como um sistema da sociedade.⁸⁴

Luhmann defende que a única função do direito seria a estabilização das expectativas normativas pela regulação de suas generalizações temporais, objetivas e sociais. “*O direito torna possível saber quais expectativas encontrarão aprovação social e quais não.*”⁸⁵ Falaremos mais sobre essa questão no capítulo 2, mas nesse momento é relevante saber que para Luhmann, assim como para Bobbio, a norma jurídica tem um conceito funcional de uma expectativa de conduta que se estabiliza ainda que de maneira contrafactual.⁸⁶

Apesar das significativas distinções entre suas teorias funcionalistas do direito, tanto Bobbio como Luhmann, embora reconheçam a importância da sanção para o sistema normativo, concordam que o conceito de norma não pode ser definido mediante a ameaça de sanção, muito menos mediante a imposição dessas sanções. A força é um instrumento necessário do poder, mas não significa que seja o seu fundamento.

Voltando a Bobbio, o autor defende que todo poder originário – assim entendido como “*o conjunto das forças políticas que num determinado momento histórico tomaram o domínio e instauraram um novo ordenamento jurídico*”⁸⁷ – repousa um pouco sobre a força e um pouco sobre o consenso. Assim, submeter-se ao poder originário significa submeter-se não à violência, mas se submeter àqueles que detêm o poder coercitivo. Esse poder coercitivo pode estar fundado num consenso geral.

E, embora Bobbio reconheça que esse consenso geral pode ser obtido por meio de condicionamento psicológico manipulado, tal como aquele imaginado por Orwell, destaca que é possível que esse poder seja domesticado pelo Direito:

(...) O modelo ideal do encontro entre Direito e poder é o Estado democrático de Direito, isto é, o Estado no qual, através de leis fundamentais, não há poder do mais alto ao mais baixo, que não esteja submetido a normas, não seja regulado pelo Direito,

⁸⁴ LUHMANN, Niklas. **O Direito da Sociedade**. Trad. Saulo Krieger. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 99-100.

⁸⁵ LUHMANN, Niklas. *Op. cit.*, p. 104.

⁸⁶ LUHMANN, Niklas. *Op. cit.*, p. 106.

⁸⁷ BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Trad. Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 6. ed., Brasília: Editora UNB, p. 65.

e no qual, ao mesmo tempo, a legitimidade do sistema de normas como um todo derive em última instância do consenso ativo dos cidadãos.⁸⁸

Nessa visão, a eficácia do Direito volta a ser um problema de legitimação, não mais no sentido de uma justificação que explique o poder da autoridade (a força do Direito), mas de uma compreensão mais profunda dos fatores que influenciam o cumprimento espontâneo das normas jurídicas independentemente da previsão e, mais ainda, da utilização da força coativa da sanção.

1.3.3. Técnicas de encorajamento e técnicas de desestímulo

A proposta de Bobbio é analisar as novas técnicas de controle social as quais caracterizam o Estado Social e que se diferenciam profundamente da atuação do Estado Liberal.⁸⁹ Trata-se do emprego cada vez mais difundido de técnicas de encorajamento, ao lado, ou em substituição às técnicas de desestímulo.

Isso porque no Estado Liberal a predominância no ordenamento da função protetivo-repressiva fez com que o Direito estivesse focado nos atos desviantes, buscando impedir a sua prática. No Estado Social, sem prejuízo da manutenção de estratégias de desencorajamento, a função de direção e regulação faz com que se acresça ao ordenamento uma função promocional, com foco nos atos conformes e, por consequência, em técnicas de indução à sua realização.

Porém, esses conceitos de encorajamento e desencorajamento são mais amplos que a simples aplicação de sanções premiais ou punitivas. Pode-se encorajar um comportamento

⁸⁸ BOBBIO, Norberto. **O tempo da memória: de senectude e outros escritos autobiográficos**. Trad. Daniela Versiani. Rio de Janeiro: Campus, 1997, p. 170.

⁸⁹ Essa diferenciação também foi sentida por F. A. Hayek, embora apreendida sob um ponto de vista diferente daquele notado por Bobbio. Como liberal que era, Hayek foi criticado pelo italiano por interpretar o contraste entre o Estado Liberal e o Social de forma reducionista, limitando os elementos que diferenciam o sistema do Direito a um único elemento essencial. Hayek defendia que a progressiva substituição das normas de conduta justas individuais de direito privado e direito penal por conceitos derivados do direito público (normas organizacionais) seria o processo pelo qual sociedades liberais existentes acabariam se transformando em estados totalitários:

“A tarefa de organizar serviços específicos dá origem, necessariamente, a uma concepção da natureza das normas a serem estabelecidas inteiramente diversa daquela decorrente da tarefa de elaborar normas como fundamento de uma ordem espontânea. Não obstante, foi a atitude fomentada pela primeira que veio a dominar a concepção dos objetivos da legislação. Visto que a construção intencional de normas tem por principal objeto as normas organizacionais, a reflexão sobre os princípios gerais da legislação ficou também quase inteiramente a cargo dos publicistas, ou seja, dos especialistas em organização que, frequentemente, têm tão pouca simpatia pelo *lawyer's law* que hesitamos em considerá-los profissionais do direito. São eles que, nos tempos modernos, têm dominado quase totalmente a filosofia do direito e que, fornecendo a estrutura conceitual de todo o pensamento jurídico e influenciando sobre as decisões judiciais, afetaram também profundamente o direito privado. O fato de que a jurisprudência (em especial na Europa continental) vem sendo realizada quase exclusivamente por publicistas para quem o direito é antes de mais nada o direito público, e a ordem se reduz à organização é uma das principais causas da preponderância não apenas do positivismo jurídico (que, no campo do direito privado, simplesmente não tem sentido), mas também das ideologias socialistas e totalitárias nele implícitas.” (HAYEK, Friedrich August von. **Direito, legislação e liberdade: uma nova formulação dos princípios liberais de justiça e economia política**. São Paulo: Visão. V. I, 1985, p. 287-288).

desejado tanto pela resposta favorável à sua prática, uma vez já realizado (*ex post*), como favorecendo um comportamento que ainda está por se realizar (*ex ante*). O mesmo ocorre com o comportamento desconforme: pode-se desencorajá-lo pela imposição de uma pena quando realizado (*ex post*), ou evitá-lo tornando a sua prática penosa como forma de desestímulo (*ex ante*). Apenas a primeira dessas técnicas – a que atua pelo estabelecimento de uma consequência, positiva ou negativa, pela prática do comportamento previsto na norma – pode ser classificada como sanção.

Exemplificando com as técnicas de desencorajamento, o Estado pode criar uma norma que proíbe o consumo de bebida alcoólica e estabelecer uma pena – pecuniária, restritiva de direitos ou até mesmo privativa de liberdade – para aquele que violar o comando legal. Ao contrário, pode seguir permitindo a conduta, mas, pretendendo inibir o comportamento, impor uma tributação tão elevada sobre as bebidas alcoólicas que alcance esse efeito de redução significativa do seu consumo. Apenas no primeiro caso é que se pode falar propriamente em sanção.

Agora, com atenção às técnicas de encorajamento, Bobbio destaca que uma das características mais evidentes do ordenamento jurídico de um Estado assistencialista é o aumento das chamadas leis-incentivo, que podem atuar seja facilitando o comportamento desejado (como numa subvenção, facilitação de crédito ou mesmo um aporte financeiro), seja premiando a sua prática (diretamente ou através da concessão de uma isenção fiscal, por exemplo).⁹⁰

Essas medidas de encorajamento e desencorajamento diferenciam-se entre si tanto do ponto de vista da sua estrutura como da sua função. Deixando um pouco de lado a diferenciação estrutural (a que nos ateremos um pouco mais adiante), do ponto de vista de uma análise funcional, tem-se que as medidas de desencorajamento são utilizadas predominantemente com o objetivo de conservação social, manutenção do *status quo*, deixar as coisas como elas estão. Já as medidas de encorajamento almejam promover mudanças, atribuem um valor positivo à transformação, buscam promover uma inovação.

Se o Direito não se limita mais a tutelar os atos conformes, mas tende a estimular os inovadores, é de se esperar a utilização progressiva das técnicas de encorajamento, mais apropriadas que são para o atendimento de sua função promocional.

É importante pontuar como as técnicas de encorajamento atuam como forma de controle social. Em relação aos atos conformes, essas estratégias visam não apenas protegê-los, mas

⁹⁰ BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função: novos estudos de Teoria do Direito**. Trad. Daniela Beccaccia Versiani. São Paulo: Manole, 2007, p. 18.

principalmente provocar a sua prática, tornando-os particularmente atraentes. Quanto aos atos desconformes, o máximo que as técnicas de encorajamento conseguem fazer é torná-los pouco atrativos.

Assim, quando se trata de coibir a prática de atos ilícitos, as estratégias de encorajamento só conseguem fazê-lo por oferecerem maiores e melhores benefícios à conformidade do que aqueles que se pretenda alcançar com a ilicitude, o que pode ser alcançado por meio de três diferentes maneiras: tornando a conduta *necessária*, *fácil* ou *vantajosa*.

Exemplifiquemos com a obrigação de pagar um pedágio para trafegar em determinada estrada de rodagem. O motorista pode ser compelido a pagar o valor pela colocação de uma cancela ou obstáculo físico à sua passagem condicionando o tráfego. Simplesmente não será possível seguir viagem sem pagar a tarifa estipulada, o que torna o pagamento *necessário* para que o condutor utilize esta via. Pode-se ainda, em lugar de obstaculizar a passagem daqueles que não paguem o pedágio, adotar a estratégia de conferir aos motoristas a *facilidade* de efetuar o pagamento por meio de um aplicativo, ou pela aquisição prévia de um adesivo de pagamento automático, sem que haja necessidade de paralisar a viagem nem enfrentar filas ou engarrafamentos. Por fim, é possível atribuir um *prêmio* àqueles motoristas que efetuarem o pagamento do pedágio através de um *cash back* ou um crédito para utilização futura, por exemplo.

Observe-se que apenas a primeira das técnicas utilizadas torna o ato conforme necessário, sendo impossível praticar o ato desviante. As demais alternativas, seja a facilitação, seja a vantajosidade, não impedem a prática do ilícito, o que demonstra a necessidade de convivência dessas técnicas com modelos de repressão.

1.3.4. Das sanções positivas ou premiais

Uma das mais tradicionais técnicas de encorajamento consiste na promessa de uma recompensa caso seja realizada a conduta desejada pelo ordenamento. Mesmo na concepção kelseniana da norma jurídica como uma regra de comportamento munida de sanção, o instrumento com o qual o direito busca o seu fim deixa de repousar apenas na ameaça de sanções negativas. Isso porque Kelsen não nega que as sanções podem consistir em vantagens aplicadas aos indivíduos, mas atribui às sanções punitivas (a ameaça de desvantagem em caso de desobediência) uma importância bem maior do que as que se traduzem em recompensas.⁹¹

O que importa é o reconhecimento de que a esperança de recompensas também é um

⁹¹ KELSEN, Hans. **Teoria Geral do Direito e do Estado**. Trad. Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 25-26.

fator de indução de comportamentos nos indivíduos, ou seja, não somos motivados apenas pelo receio de consequências desagradáveis.

Embora a psicologia comportamental a partir de B. F. Skinner⁹² venha desenvolvendo importantes estudos sobre como as sanções positivas podem influenciar comportamentos, inclusive com demonstrações empíricas das taxas de sucesso no adestramento de animais, na educação de crianças, ou no engajamento de alunos desmotivados, suas conclusões parecem não traduzir no Direito – ao menos quanto à sua função de induzir e coordenar comportamentos favoráveis à coletividade – o mesmo sucesso que demonstraram quando da análise de um comportamento individual.

Em verdade, ainda atualmente as recompensas são pouco utilizadas pelos governos como meio de indução de comportamentos, e quando o são, limitam-se apenas a umas poucas áreas – como no Direito Ambiental, com o pagamento por serviços ambientais, ou no Tributário, com a dedução de doações para entidades filantrópicas do imposto sobre a renda, por exemplo –, e de modo muito incipiente.

Para Schauer, algumas razões explicariam esse desprezo à metodologia de recompensas pelo Estado, podendo-se encontrar a principal explicação para o fenômeno na economia política. Segundo o autor, a estratégia da punição parecerá relativamente barata para os legisladores e seus constituintes, e podem realmente o ser, enquanto as recompensas por realizar comportamentos obrigatórios parecerão, em geral, despesas novas e incrementais.⁹³

Contudo, se a economia é uma razão que já pôde explicar a preferência pelas estratégias punitivas no passado, as transformações da sociedade contemporânea, a passagem do Estado “Garantista” ao Estado “Dirigista” e, conseqüentemente, as metamorfoses do direito – que de instrumento de controle social passa a ser visto como instrumento de direção social – não permitem justificar o desprezo por medidas de reforço positivo.

Embora o conceito de sanção positiva, como visto, não possa ser atribuído a Norberto Bobbio, foi o jurista italiano quem melhor trabalhou a previsão de consequências benéficas como meio de induzir comportamentos desejados pelo Direito. Em sua coletânea de artigos “Da estrutura à função: novos estudos de Teoria do Direito”⁹⁴, Bobbio afirma ter encontrado nos estudos do economista Hayek, dos sociólogos Parsons, Gibbs e Openheim e dos juristas Carnelluti e Von Jhering a inspiração para o desenvolvimento de sua teoria em busca da força

⁹² Para uma síntese da teoria do psicólogo estadunidense, cf. SKINNER, Burrhus Frederic. **Sobre o behaviorismo**. Trad. Maria da Penha Villalobos. São Paulo: Cultrix. 10. ed. 9. reimp., 2006.

⁹³ SCHAUER, Frederick. **A força do Direito**. Trad. André Luiz Freire. São Paulo: Martins Fontes, 2022, p. 181.

⁹⁴ BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função: novos estudos de Teoria do Direito**. Trad. Daniela Beccaccia Versiani. São Paulo: Manole, 2007.

da sanção positiva no ordenamento jurídico.

Do ponto de vista de sua estrutura, sanção negativa e sanção positiva dão origem a duas relações distintas, porém espelhadas. A ameaça constante da previsão de uma sanção negativa faz surgir para a autoridade o direito de executá-la caso o destinatário não se comporte de acordo com a norma impositiva (o destinatário tem uma obrigação). A promessa de uma recompensa pela prática do comportamento encorajado faz surgir para a autoridade a obrigação de prestá-la e para o destinatário o direito de exigí-la, caso pratique a conduta normativamente prevista.

Observe-se que sujeito ativo e passivo estão invertidos em ambas as relações jurídicas, sendo que no caso das sanções negativas o titular do direito é aquele que sanciona, enquanto o titular da obrigação é aquele que pode vir a ser sancionado, ao passo que nas sanções positivas o titular do direito é aquele que é sancionado e o titular da obrigação, a autoridade sancionadora.

No entanto, o que diferencia a teoria de Bobbio de outras abordagens da sanção positiva não está no desenho da estrutura normativa, tão bem exposto pelo autor italiano, mas em sua diferenciação funcional. Bobbio insere as sanções positivas no próprio conceito de Direito. Esse enfoque tem fundamento na mudança do papel do Estado e em sua forma de exercer o controle social. A passagem do Estado liberal para o social permitiu que mesmo o exercício da função primária de regular comportamentos assumisse formas diversas da tradicional intimidação por meio da sanção negativa.

O Estado Social, como provedor de inúmeras variedades de benefícios, passou a ter a capacidade de influenciar comportamentos de formas que um Estado absenteísta jamais poderia. Mesmo Schauer, que segue atribuindo um papel de destaque ao ordenamento protetivo-repressor, reconhece que “*quanto mais o cidadão depende do Estado para muitas das necessidades da vida (...) mais o poder de conceder ou reter tais benefícios pode servir como um incentivo ao cumprimento jurídico.*”⁹⁵ E uma das formas de promover esse incentivo é através do que Schauer chama de recompensas condicionais.

Contudo, as recompensas condicionais a que se refere Schauer nem sempre se estruturam na forma de sanções (positivas), podendo consistir em subsídios diretos para induzir o comportamento desejado. Esses subsídios, embora também sejam condicionais assim como as sanções positivas, atuam evitando o comportamento não desejado, enquanto as recompensas propriamente ditas sancionam positivamente a conduta desejada. O autor exemplifica dizendo que um Estado poderia lidar com usuários de droga simplesmente subsidiando sua internação num centro de reabilitação ou, em vez disso, concedendo uma recompensa em dinheiro a quem

⁹⁵ SCHAUER, Frederick. **A força do Direito**. Trad. André Luiz Freire. São Paulo: Martins Fontes, 2022, p. 175.

durante um certo tempo for diagnosticado em testes como livre de drogas. Ambas as estratégias podem ser mais ou menos eficientes a depender do caso, mas sem dúvida a segunda tem a vantagem de ser mais genérica, dando maiores opções aos destinatários do sistema.⁹⁶

No Direito Tributário os incentivos à conduta também podem ser estruturados sob a forma de sanções positivas ou de subsídios diretos. Como exemplo de sanções positivas no Brasil, figuram os institutos da denúncia espontânea e dos descontos pelo pagamento antecipado de tributos, ambos previstos expressamente no Código Tributário Nacional.

Em relação ao instituto da denúncia espontânea, prevê o art. 138 do CTN que, no caso de tributos que dependam de apuração e recolhimento pelo próprio sujeito passivo (sujeitos, portanto, a autolancamento ou lançamento por homologação), quando o contribuinte que deixou de efetuar a declaração e o pagamento no prazo legal promove a autorregularização antes de qualquer medida de fiscalização, fica ele exonerado das penalidades pecuniárias.⁹⁷

A denúncia espontânea, que costuma ser comparada ao arrependimento eficaz no direito penal, nada mais é do que um prêmio ou recompensa pela iniciativa de conformidade, afastando a responsabilidade do contribuinte pela infração e, por consequência, dispensando-o do pagamento das penalidades.

A natureza de recompensa da denúncia espontânea vem destacada pelo STJ ao reconhecer que *“a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte”*.⁹⁸

Outro exemplo no Direito Tributário brasileiro é a possibilidade de concessão de descontos para os casos de pagamento antecipado de tributos, autorização esta expressamente consignada pelo art. 160 do CTN,⁹⁹ e exercida principalmente por Estados e Municípios em relação ao pagamento do IPVA e do IPTU, respectivamente.

Também em relação ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, de competência municipal, cite-se a iniciativa de algumas prefeituras, como a do Município de

⁹⁶ SCHAUER, Frederick. *Op. cit.*, p. 177-178.

⁹⁷ Código Tributário Nacional:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

⁹⁸ REsp n. 1.149.022/SP, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 9/6/2010, DJe de 24/6/2010.

⁹⁹ Código Tributário Nacional:

“Art. 160. Quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre trinta dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento.

Parágrafo único. A legislação tributária pode conceder desconto pela antecipação do pagamento, nas condições que estabeleça.”

Belo Horizonte, que, como forma de estimular os consumidores a exigirem nota fiscal quando da contratação de serviços sujeitos ao ISSQN, concede créditos fiscais para desconto no IPTU, equivalentes a um percentual do imposto devido pelos serviços tomados e acobertados pela emissão de Nota Fiscal.¹⁰⁰

Sem embargo da presença no Direito Tributário do outro meio de recompensa condicional a que se referia Schauer, qual seja, o subsídio direto ou subvenção, que se apresenta inclusive com mais frequência que a figura das sanções positivas, nota-se que tal estratégia vem em regra utilizada como forma de estimular ou desestimular comportamentos não ligados ao cumprimento da obrigação tributária. Explicando melhor, os subsídios e subvenções tributários (concessão de créditos presumidos, isenções, reduções de base de cálculo e outros tipos de benefícios fiscais) normalmente são estipulados para induzir comportamentos econômicos, científicos, sociais ou ambientais, como, por exemplo, a instalação de estabelecimentos em determinado local, o desenvolvimento tecnológico da indústria e da agricultura, a realização de atividades de interesse público e a adoção de medidas de proteção e conservação do meio ambiente.

Para finalizar esse tópico, resta guardar a informação de que os programas de conformidade cooperativa, por trabalharem baseados no consenso e na confiança recíproca, utilizam-se das técnicas de encorajamento, estimulando o comportamento desejado por meio da concessão de certas vantagens operacionais. Esse modelo de administrar, no entanto, jamais pode prescindir das técnicas de desestímulo, mormente a sanção.

1.4. Moral tributária

Outro tema que entrou recentemente no debate acerca da litigiosidade tributária no mundo é o relativo a moral tributária ou moral fiscal (*tax morale*). Em um relatório produzido pela OCDE em 2019, a expressão é definida como “*a motivação intrínseca para pagar tributos*”.¹⁰¹ Em 2022, em continuação às pesquisas anteriores, foi publicado o relatório “*Tax Morale II: Building Trust between Tax Administrations and Large Businesses*”¹⁰², com foco na moral fiscal das empresas multinacionais, concentrando-se, portanto, na análise dos elementos capazes de induzir a conformidade entre os grandes contribuintes.

Nos estudos da OCDE pretendeu-se avaliar quais são os fatores que interferem no

¹⁰⁰ O programa intitulado BH NOTA foi instituído pela Lei Municipal nº 10.876/2015.

¹⁰¹ OCDE. **Tax Morale: What Drives People and Businesses to Pay Tax?** Paris: OECD Publishing, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/f3d8ea10-en> Acesso em: 17.03.2023.

¹⁰² OCDE. **Tax Morale II: Building Trust between Tax Administrations and Large Businesses.** Paris: OECD Publishing, 2022. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/7587f25c-en>. Acesso em: 17.03.2023.

incremento ou na redução da propensão dos contribuintes a cumprir com suas obrigações tributárias, identificando os aspectos relevantes para a conformidade das pessoas físicas (moral fiscal nos indivíduos) e das pessoas jurídicas (moral fiscal nas empresas).

Antes de se proceder à análise das conclusões extraídas dos relatórios, é importante destacar que a moral tributária é um aspecto essencial da conformidade, vez que a maioria dos países do mundo moderno depende essencialmente do cumprimento voluntário dos contribuintes para a obtenção da maior parte de suas receitas.¹⁰³

Um primeiro ponto a ser destacado quando se fala em moral tributária é que o comportamento humano (e mesmo nas pessoas jurídicas a conduta é praticada através de seres humanos) é altamente complexo, dinâmico e sofre a influência de uma série de fatores que variam de indivíduo para indivíduo, de local para local e ao longo do tempo.

Essa foi a constatação da “Receita Federal” australiana, o ATO¹⁰⁴, que com base nessas variações desenvolveu a figura da pirâmide de risco de conformidade fiscal, que vem sendo tão divulgada e adaptada na literatura sobre o tema.

Para o ATO, que trata o contribuinte como um “cliente”, seu comportamento é influenciado por fatores comerciais, industriais, tecnológicos e de dados, sociológicos, econômicos e psicológicos. E apenas a compreensão desses fatores é que permite seja adotada a estratégia de *compliance* mais adequada.

Na base da pirâmide, estão os contribuintes que têm a atitude desejada, que estão “*dispostos a fazer a coisa certa*”. No outro extremo, encontram-se aqueles que decidiram não cumprir – optando por escapar da exigência fiscal.

A pirâmide de conformidade também traz os diferentes tipos de apoio e intervenção da Administração Tributária para obter as receitas necessárias, que variarão de acordo com o comportamento do contribuinte.

¹⁰³ Apenas como referência, a arrecadação tributária do Governo Federal brasileiro em 2022 ficou em torno de R\$ 2,2 trilhões, estimando-se que deixaram de ser recolhidos valores da ordem de R\$ 626 bilhões. Daí se conclui que o *gap* fiscal em 2022 na esfera federal correspondeu a cerca de 23% da estimativa de arrecadação, o que significa dizer que o *compliance* voluntário equivale a algo em torno de 77% das receitas estimadas. (Dados relativos à arrecadação extraídos do relatório **Análise da Arrecadação das Receitas Federais de Dezembro de 2022**, elaborado pela Receita Federal do Brasil. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/arrecadacao-federal/2022/analise-mensal-dez-2022.pdf> Acesso em: 18.11.2023. A estimativa de sonegação foi elaborada pelo Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional – SINPROFAZ por meio de um placar de divulgação criado desde 2013 e pejorativamente intitulado “Sonegômetro”, de metodologia de cálculo não divulgada e, portanto, eficácia empírica duvidosa. De todo modo, os dados de 2022 constam do sítio eletrônico do Sindicato. Disponível em: <https://www.sinprofaz.org.br/noticias/sonegometro-fecha-ano-com-valor-superior-a-r-626-bilhoes/> Acesso em: 18.11.2023

¹⁰⁴ Australian Taxation Office.

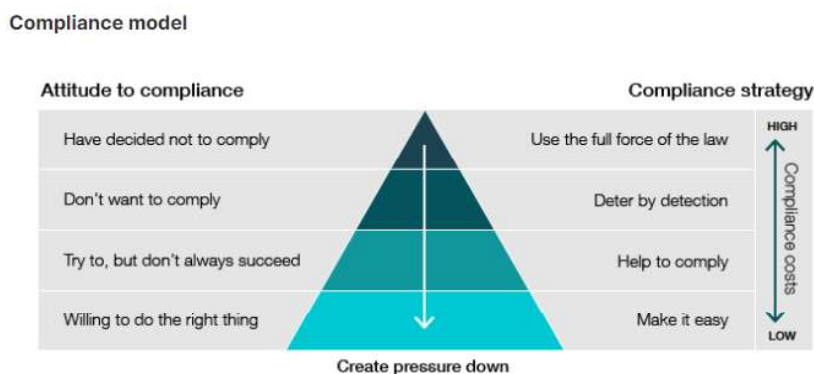


Figura 1 – Modelo de conformidade desenvolvido pela ATO¹⁰⁵

Em uma revisão da literatura existente acerca do tema e das dificuldades metodológicas que a pesquisa sobre a conformidade tributária enfrenta, Caroline Sá e António Martins, referindo-se ao estudo abrangente de Jackson e Milliron (1986), relatam que os autores identificaram quatorze variáveis de conformidade frequentemente citadas na literatura, que agruparam em três categorias, a saber: (1) determinantes demográficos; (2) determinantes econômicos; (3) determinantes comportamentais. Os determinantes demográficos incluem idade, gênero, nível de educação e ocupação. Os determinantes econômicos incluem nível de rendimento, fonte do rendimento, taxa de imposto e taxa de imposto marginal, sanções e probabilidade de detecção. E, por fim, os determinantes comportamentais incluem variáveis como equidade, complexidade, contatos com a Administração Fiscal, normas sociais e ética ou moral tributária.¹⁰⁶

Indaga-se, portanto, por qual razão o tema da moral tributária vem ganhando atualmente tanta repercussão, já que ele é apenas uma das múltiplas variáveis que interfeririam na propensão dos contribuintes em cumprir voluntariamente com suas obrigações fiscais.

De fato, a moral fiscal tem sido citada em estudos modernos promovidos por organismos internacionais como a OCDE, o FMI e o Banco Mundial, como um importante fator determinante da conformidade para se contrapor às tradicionais políticas de comando e controle, cujo ponto de eficácia ótimo parece ter sido alcançado após significativos avanços tecnológicos de cruzamento de dados e fiscalização.

Em outras palavras, se o aumento da arrecadação pela via da ameaça e aplicação de pesadas sanções não se mostra mais como uma alternativa, foi necessário buscar na análise

¹⁰⁵ Disponível em: <https://www.ato.gov.au/about-ato/managing-the-tax-and-super-system/strategic-direction/how-we-help-and-influence-taxpayers/compliance-model> Acesso em: 20.05.2024

¹⁰⁶ MARTINS, António; SÁ, Caroline. **A “moral tributária” como determinante do cumprimento fiscal: uma nota sobre as abordagens empíricas.** ISG. Business & Economics School. Disponível em https://www.isg.pt/wp-content/uploads/2021/03/48_5_amartins_moral-f48.pdf Acesso em 18.11.2023

comportamental uma saída para a crise fiscal dos Estados modernos.

Por ora, merece destaque a conclusão de que as pessoas não são necessariamente e a todo momento movidas por interesses egoísticos ou recompensas pessoais.¹⁰⁷ Em um livro fascinante, o psicólogo social Tom Tyler conclui que as pessoas obedecem ao direito não apenas por medo da punição, mas por acreditarem, e se acreditarem, que a lei é legítima. Sustentado por uma investigação empírica, Tyler sugere que as sanções têm relevância secundária na explicação do cumprimento espontâneo da lei, sendo a moralidade o fato mais relevante para a conformidade jurídica.¹⁰⁸

Na esfera tributária, não é diferente. Embora as sanções exerçam um papel fundamental no cumprimento da legislação tributária, a ameaça da coerção não é capaz de explicar o volume da arrecadação voluntária apurada pelos Estados.

Para explicar o fenômeno da espontaneidade no cumprimento das obrigações fiscais, e analisar os fatores que interferem de maneira positiva ou negativa nessa “vontade” intrínseca de pagar tributos, a doutrina tem se utilizado do conceito da chamada moralidade tributária.

Ocorre que, para além das dificuldades metodológicas que o tema enfrenta, a própria noção de moral sofre a influência de várias teorias e, portanto, a matéria vem sendo tratada de maneiras diversas, por partirem as análises de conceitos também diferentes do que seja essa moralidade.

Como o objetivo deste trabalho não é uma abordagem filosófica da moral, deve-se levar em consideração que a moral, assim como o direito, do ponto de vista estrutural, também se organiza por meio de normas, porém dele se distingue pelo fato de as normas morais serem desprovidas de sanções institucionalizadas, ou, melhor dizendo, as sanções morais, internas e externas, não são socialmente organizadas.¹⁰⁹ Não obstante, que a moralidade tem a capacidade

¹⁰⁷ Como bem observa Frederick Schauer, “que as pessoas possam ser altruístas, cooperativas, morais, solidárias e outras condutas relacionadas, não só nas suas atitudes, mas em seu comportamento, há muito foi estabelecido por uma extensa pesquisa empírica”. Para as referências às pesquisas mencionadas, cf. SCHAUER, Frederick. **A força do Direito**. Trad. André Luiz Freire. São Paulo: Martins Fontes, 2022, pág. 280, nota n. 8.

¹⁰⁸ TYLER, Tom R. **Why People Obey the Law**. Princeton University Press, 2006.

¹⁰⁹ Kelsen oferta-nos uma distinção sucinta, mas bem elucidativa, entre direito e moral (com a ressalva de que para o jusfilósofo alemão tanto o Direito como a moral podem ser definidos na sua essência como ordens coercitivas, sendo de destaque a sua posição de extrema valorização da punição para a caracterização do sistema jurídico): “Ao mesmo tempo em que reconhecemos o Direito como uma técnica social específica de uma ordem coercitiva, podemos colocá-lo em nítido contraste com outras ordens sociais que perseguem, em parte, os mesmos propósitos que o Direito, mas através de métodos bem diversos. Além disso, o Direito é um meio, um meio social específico, e não um fim. O Direito, a moralidade e a religião, todos os três proibem o assassinato. Só que o Direito faz isso estabelecendo que, se um homem cometer assassinato, então outro homem, designado pela ordem jurídica, aplicará contra o assassino certa medida de coerção aplicada pela ordem jurídica. A moralidade limita-se a exigir: Não matarás. E se um assassino é relegado moralmente ao ostracismo por seus pares, e se vários indivíduos evitam o assassinato não tanto porque desejam evitar a punição do Direito, mas a desaprovação moral de seus pares, permanece ainda uma grande diferença: a de que a reação do Direito consiste em uma medida de coerção decretada pela ordem e socialmente organizada, ao passo que a reação moral contra a conduta imoral não é nem estabelecida

de influenciar os comportamentos é algo que não se discute.

Além dos diferentes conceitos e pontos de vista sobre o que se ousou designar como moral tributária, observa-se que o termo vem sendo utilizado por vezes para se referir apenas à conduta dos contribuintes, seja individual, seja coletivamente, e em outras oportunidades para abranger também a atuação da própria Administração Tributária. Em uma abordagem ainda mais ampla, a expressão moral tributária tem servido para se referir tanto à conduta dos contribuintes (administrados), quanto do próprio Estado, não apenas na sua faceta de Estado Arrecadador, mas ainda sob o aspecto da sua legitimidade, que só poderia ser alcançada pela realização eficaz e eficiente de sua função no fornecimento de bens e na prestação de serviços públicos (função cujo alcance e extensão irá variar de tempos em tempos e de acordo com o conceito adotado em determinado local e momento histórico).

1.4.1. A moral tributária amparada no “pacto fiscal”

A partir da compreensão de uma abrangência mais extensiva da moralidade, um dos fatores que afetaria a moral tributária residiria no próprio contrato social, e, por consequência, na visão de que a legitimidade para a instituição e cobrança dos tributos seria decorrência da autorrestrição da capacidade econômica individual em prol da capacidade econômica social. Em outras palavras, do contrato social surgiria a noção do contrato ou pacto fiscal, como uma relação jurídica bilateral entre o Estado e a sociedade, em que ao primeiro cabe o fornecimento de bens e serviços em troca do pagamento de tributos.¹¹⁰

Em verdade, trata-se de uma análise da relação Estado-sociedade sob um viés contratualista-voluntarista, típico do momento atual de tentativa de resgate a teorias privatistas formuladas por defensores de correntes de pensamento liberal-neoliberal, segundo as quais os sistemas fiscais devem ser predominantemente regidos pelo princípio do benefício ou compensação.

Tais correntes encaram o direito a partir do indivíduo e por meio do conceito de relação jurídica. Essa visão sinalagmática do “contrato fiscal”, a nosso ver, padece do equívoco de

pela moral, nem é, quando estabelecida, socialmente organizada. Nesse aspecto, as normas religiosas encontram-se mais próximas das normas jurídicas do que as normas morais. Pois as normas religiosas ameaçam o assassinato com a punição por uma autoridade sobre-humana.” (KELSEN, Hans. **Teoria Geral do Direito e do Estado**. Trad. Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 28-29)

¹¹⁰ Nesse sentido o termo “contrato fiscal” foi utilizado por Jorge Eduardo de Souza Marinho, em sua tese de doutorado defendida e aprovada pela Pontifícia Universidade Católica do Estado de Minas Gerais, sob orientação do Prof. Marciano Seabra de Godoi em novembro de 2022. MARINHO, Jorge Eduardo de Souza. **Compliance Tributário. Especificidades Brasileiras e Propostas de Mudança Baseadas na Teoria do Contrato Fiscal, na Cultura Tributária e na Moral Tributária**. Tese (Doutorado em Direito). 2022. Disponível em: <https://web.sistemas.pucminas.br/BDP/PUC%20Minas/Home/Visualizar?seq=C5C716FF5F5CEF91874B8EBD81FEBF68> Acesso em: 17.11.2023.

assumir um conceito negativo de Estado, que não se adequa ao estágio atual das funções e atribuições que o Estado assumiu ainda no século passado e da qual não consegue mais se desvencilhar.

Isso não significa dizer que neguemos alguma correlação entre qualidade e eficiência na prestação dos serviços públicos e moral tributária. Até mesmo pelo senso comum, consegue-se imaginar que o sentimento de justiça e de retribuição provavelmente amparam atitudes mais solidárias e altruístas do que aquelas assumidas em um ambiente de confronto, corrupção e hostilidade. O que não se pode admitir é o desvirtuamento dessa ideia para resvalar na conclusão, equivocada, de que a relação tributária entre Estado e sociedade estaria amparada numa troca contratual.

Segundo tal visão, o “contrato fiscal” configuraria um negócio jurídico bilateral e sinalagmático, tendo como partes o Estado, de um lado, e a sociedade, de outro, em que se uma delas não cumprir a sua parte no acordo, a outra parte também não o fará.¹¹¹

Trata-se de uma lógica baseada nas teses de degeneração do Estado, que o colocam em uma posição abaixo do indivíduo, que deve ser liberto da opressão fiscal do “*grande governo*”, como leciona Franco Gallo.¹¹²

Embora com foco na contratualidade e no sinalagma da relação, a tese mencionada reconhece, porém, que não se trata de um contrato formal, mas um sentimento contratual, baseado na análise do comportamento dos indivíduos e das organizações sob um viés tipicamente mercadológico.

Mesmo a conceituação mais ampla de “contrato fiscal” fornecida pelos adeptos da

¹¹¹ MARINHO, Jorge Eduardo de Souza. **Compliance Tributário. Especificidades Brasileiras e Propostas de Mudança Baseadas na Teoria do Contrato Fiscal, na Cultura Tributária e na Moral Tributária**. Tese (Doutorado em Direito). 2022, p. 45. Disponível em: <https://web.sistemas.pucminas.br/BDP/PUC%20Minas/Home/Visualizar?seq=C5C716FF5F5CEF91874B8EBD81FEBF68> Acesso em: 17.11.2023.

¹¹² A passagem abaixo reflete com exatidão a ideologia por trás da corrente contratualista da relação estado-Contribuinte:

“É fácil de constatar que a lógica que sobressai desta passagem se baseia inteiramente sobre as teses da degeneração do Estado, sobre o fato de colocar o Estado ‘debaixo’ da pessoa e considerar a propriedade como um direito original do cidadão, intangível pelo Estado-criador do imposto. Parece bastante claro que o objetivo principal das reformas fiscais deveria ser essa [sic], muito ambiciosa, de construir gradualmente um sistema fiscal em razão de um programa abstrato e eminentemente neoliberal que será realizado por etapas: de uma parte – segundo a lógica que vem se lendo – o ‘indivíduo’ deverá ser liberto da opressão fiscal do ‘grande governo’ e, de outra parte, de maneira coerente, a função redistributiva e a intervenção do Estado deverão ser fortemente reduzidas. É evidente que esta ideia pode levar, em linhas muito gerais, as teorias em matéria de contratos e de ‘direitos primários’, que são bem conhecidas e enraizadas no mundo ocidental. Privilegiando em particular os aspectos de natureza autoreferencial do mercado e da neutralidade dos instrumentos de política econômica em relação às escolhas dos operadores, eles dão à propriedade a função de limite natural e intransponível.” (GALLO, Franco. Justiça social e justiça fiscal. In: FERRAZ, Roberto (coord.); ELALI, Andre Elali *et al.* **Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 115-137, p. 117)

análise econômica da relação Estado-sociedade não satisfaz. Anne Karoline Bak, analisando o que denominou de “contrato social fiscal” e o papel da tributação na contrapartida social do Estado, identifica duas formas de expressão da bilateralidade nos contratos fiscais. A primeira, mais restrita, denotaria um intercâmbio (troca) que o Estado estabelece com diferentes grupos sociais, desde grupos de interesses restritos até à população em geral. A segunda pode ser definida como *“relações fiscais entre o Estado e a sociedade que giram em torno de mais do que uma troca e incluem compromisso com o contrato, normas de redistribuição, uma visão nacional partilhada e valores sociais.”*¹¹³

A conceituação não satisfaz porque a utilização do instituto contratual para traduzir a relação Estado-sociedade induz à compreensão de que o inadimplemento prestacional por qualquer das partes não só explica, como ainda legitima o rompimento do pacto, ficando sem justificação a continuidade do vínculo a partir de então.

O fato é que a relação entre o Estado e a sociedade não é mediatizada pelo contrato, como ocorre com a relação entre os particulares, mas pela lei. Realmente, nessa relação existem obrigações impostas a ambas as partes, mas estas obrigações estão amparadas em normas cogentes, e não na voluntariedade que é típica dos negócios jurídicos.

A noção de vontade e de consentimento na relação Estado-sociedade pode ser, e frequentemente é utilizada para explicar apenas a sua formação, mas jamais os deveres e tarefas atribuídos a cada uma das partes pelo pacto original, que no Estado moderno está amparado nas Constituições e nas leis.

1.4.2. A moralidade do Estado Tributante e dos contribuintes

Restringindo o conceito, e para sair da armadilha da contratualização do compromisso social que originou a formação dos Estados modernos, pode se entender “moralidade tributária” como a propensão intrínseca dos contribuintes ao pagamento voluntários dos tributos, ou, em outras palavras, a conscientização do que Casalta Nabais denominou do “dever fundamental de pagar impostos”.¹¹⁴

No entanto, essa visão tem o defeito de enxergar apenas um dos polos da relação de tributação, como se a moralidade fosse algo que se impusesse apenas aos pagadores ou

¹¹³ BAK, Ane Karoline. **When the fiscal social contract is not about tax: Understanding the limited role of taxation in social accountability in Senegal.** In: Políticas ph.d.-serie. Aarhus University. Denmark: Aarhus, 2019, p. 69 – Tradução livre. Disponível em: <https://politica.dk/politicas-phd-serie/ane-karoline-bak> Acesso em 19.11.2023

¹¹⁴ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo.** 4. reimp., Coimbra: Almedina, 2015.

devedores de impostos.

Em verdade, a moralidade deve ser analisada também pelo lado do poder impositivo, o que fez com que Klaus Tipke com precisão definisse a Ética Tributária como a Teoria do agir-moral impositivo do Poderes-Públicos – o Legislativo, o Executivo e o Judiciário – assim como do agir moral-tributário do Contribuinte.¹¹⁵

Como pondera Piketty, a tributação não é uma questão meramente técnica, mas eminentemente política e filosófica, que consiste em fazer com que os cidadãos possam escolher os recursos que desejam aplicar para a consecução dos projetos comuns.¹¹⁶

O debate em torno dos impostos faz parte da história da civilização e esteve no centro de cada transformação política relevante, porque criar esse consenso sobre quais recursos e onde devem eles ser aplicados não é uma tarefa fácil. Ainda hoje, esse é o tema central dos grandes debates políticos – entre esquerda e direita, republicanos e democratas, liberais e libertários, ricos e pobres.

Essa diversidade de opiniões permite explicar as razões pelas quais é também tão diverso o conceito daquilo que é o cerne da moralidade tributária. Para uns, que encontram na doutrina de Klaus Tipke o seu marco teórico, a moral tributária é uma moral legislativa, que se manifesta quando os contribuintes podem reconhecer nas leis uma relação harmônica com os ditames da Constituição vigente e com os direitos fundamentais.¹¹⁷

Para outros, é uma moral administrativa, que parte de uma perspectiva funcional do tributo, em que os impostos não podem ser vistos apenas como o custo dos direitos, mas principalmente como um instrumento de justiça distributiva à disposição do Estado que permite mitigar as desigualdades sociais e desequilíbrios econômicos, em prol das liberdades individuais, coletivas, do fortalecimento da cidadania e da tutela dos direitos sociais.¹¹⁸

Há ainda quem pense o tema da moralidade tributária a partir da própria ideia kantiana de justiça, ideia esta muito bem capitaneada no Brasil pelo saudoso Professor Ricardo Lobo Torres.¹¹⁹

Ao expor o pensamento de Kant sobre o papel da tributação, Samuel Fleischacker traduz

¹¹⁵ TIPKE, Klaus. **Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes**. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 7.

¹¹⁶ PIKETTY, Thomas. **O Capital no Século XXI**. Trad. Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 480.

¹¹⁷ ROSENBLATT, Paulo; LEÃO, Caio de Souza. Demagogia fiscal: a contaminação do debate da moralidade tributária do contribuinte no Brasil. *In: Pensar – Revista de Ciências Jurídicas*. V. 26. N. 4, 2021, p. 1-13. Disponível em: <https://ojs.unifor.br/rpen/article/view/11395/pdf> Acesso em: 24.11.2023.

¹¹⁸ GALLO, Franco. **Las razones del fisco: ética y justicia em los tributos**. Trad. José A. Rozas e Francisco Cañal. Madrid: Marcial Pons, 2011, p. 92-94.

¹¹⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. V. 2. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

com clareza a noção de moralidade tributária sob o aspecto da justiça distributiva.¹²⁰ Entenda-se aqui – na visão kantiana – justiça distributiva no sentido de alocação de recursos, e não de verdadeira distribuição equitativa e igualitária.

Após ponderar que em alguns aspectos Kant seria “*uma boa fonte para uma visão libertária estrita do direito e da política*”, Fleischacker destaca que o filósofo, diferentemente dos libertários contemporâneos, não vê qualquer tensão entre direitos de propriedade e tributação, nem conflito entre a necessidade de empregar recursos fiscais com propósitos alocativos, de um lado, e a obrigação do Estado de preservar os direitos individuais de propriedade, de outro.¹²¹

Essa visão vem bem retratada na obra de Kant, da qual se pode extrair a seguinte passagem:

Ao comandante supremo [Oberbefehlshaber] pertence indiretamente, isto é, na medida em que ele assumiu o dever do povo, o direito de impor impostos ao povo para sua própria preservação, tais como impostos para apoiar organizações que cuidam dos pobres, lares de enjeitados e organizações religiosas, geralmente chamadas instituições de caridade ou piedosas. A vontade geral do povo uniu-se numa sociedade que se manterá perpetuamente; e para este fim submeteu-se à autoridade interna do Estado, a fim de manter os membros da sociedade que são incapazes de se manterem a si próprios.¹²²

De fato, Kant vê a tributação como parte do dever moral de ajuda mútua e caridade que os homens têm perante aqueles que não foram contemplados de forma equitativa com direitos de propriedade, pois entende que os ganhos de uns só puderam existir às custas da perda de outros. Nesse sentido, a moralidade do contribuinte seria uma espécie de devolução de valores dos quais os mais pobres foram privados pela injustiça geral do sistema.¹²³

Observa-se assim que a moralidade tributária assume sentidos diversos, que variam

¹²⁰ FLEISCHACKER, Samuel. **Uma breve história da justiça distributiva**. Trad. Álvaro de Vita. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

¹²¹ FLEISCHACKER, Samuel. *Op. cit.*, p. 102-103.

¹²² KANT, Immanuel. **The Metaphysics of Morals**. Translated by Mary Gregor. Cambridge University Press. 1991, p. 136.

¹²³ Essa é uma ideia muito clara em Kant:

“O respeito pelos direitos dos outros está enraizado em princípios, e como a humanidade não é rica em princípios, a Providência implantou em nossos seios o instinto de benevolência para ser a fonte de ações pelas quais restauramos o que adquirimos injustamente. Temos, portanto, um instinto para a benevolência, mas não para a retidão. Este impulso torna o homem misericordioso e caridoso para com o próximo, de modo que ele restitui uma injustiça da qual está totalmente inconsciente; embora inconsciente disso apenas porque não examina adequadamente sua posição. Embora possamos estar inteiramente dentro dos nossos direitos, de acordo com as leis do país e as regras da nossa estrutura social, podemos, no entanto, estar a participar numa injustiça geral, e ao dar a um homem infeliz não lhe damos uma gratificação, mas apenas ajudamos a lhe devolver aquilo de que a injustiça geral do nosso sistema o privou. Pois se nenhum de nós atraísse para si uma parcela maior da riqueza do mundo do que o seu vizinho, não haveria ricos nem pobres. Mesmo a caridade é, portanto, um ato de dever que nos é imposto pelos direitos dos outros e pela dívida que temos para com eles.” (KANT, Immanuel; LOUIS, Infield. **Lectures on Ethics**. London: Methuen and Co Ltd. 1930. Uploaded by Public Resource. Tradução livre. Disponível em: <https://archive.org/details/dli.ernet.3873/page/193/mode/2up> Acesso em 22.11.2023)

segundo a diversidade da própria concepção do que seja um dever moral e, mais ainda, se esse dever moral está sendo analisado sob o aspecto do Estado ou da sociedade. Definido o referencial, resta ainda saber se a moral tributária remete ao pagador de tributos, ao Estado em seu papel de arrecadador – Administração Tributária –, de legislador, ou de juiz, ou mesmo, em uma acepção mais geral, ao Estado como alocador dos recursos arrecadados da sociedade, como aquela exposta no item anterior.

Como o que nos interessa na presente pesquisa é justificar a tese de que é possível otimizar a conformidade tributária com o uso de estratégias mais eficazes e melhores do que o tradicional direito sancionador, vamos nos ater na espécie relação Fisco-contribuinte como uma das manifestações da relação mais ampla e genérica entre o Estado e a sociedade. Portanto, nossa análise da moralidade tributária estará centrada no Estado como arrecadador de tributos e, nos contribuintes, como devedores.

1.4.2.1. A moralidade tributária do Fisco

Analisando a moralidade tributária como um princípio constitucional endereçado ao Fisco em decorrência do princípio maior da moralidade administrativa insculpido no art. 37 da Constituição Federal de 1988¹²⁴, Ives Gandra da Silva Martins advoga a compreensão da moral tributária que leva à exigência de uma atuação por parte do Fisco dirigida a orientar o contribuinte, mais do que persegui-lo, a cobrar os tributos devidos de forma não vexatória, a devolver sem procrastinar os valores arrecadados indevidamente, *“a não provocar publicidade indevida sobre a vida dos pagadores de impostos, visto que, de rigor, são os servidores sustentados pelos contribuintes, a quem devem servir.”*¹²⁵

Apesar da visão privatista da relação Estado-sociedade que permeia toda a obra do professor paulista, a lição apreendida quando se enxerga a moralidade tributária como algo que deve nortear a Administração Fiscal é que a atuação dos agentes públicos deve ser inspirada na lealdade, na boa-fé e na confiança nos cidadãos, que merecem ser tratados com igualdade e respeito. Traduz ainda a necessidade de que as autoridades fiscais, como tomadoras de decisão e aplicadoras da lei, permitam e, mais do que isso, demandem a participação dos afetados, não só como meio de garantir a correta compreensão dos fatos e do direito, como ainda para conferir

¹²⁴ Constituição Federal de 1988:

“Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, **moralidade**, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (...)”

¹²⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da moralidade no Direito Tributário. In: **Revista de Direito Administrativo**. [S. l.]. V. 204, 1996, p. 352–365. DOI: 10.12660/rda.v204.1996.46791. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/46791>. Acesso em: 22 nov. 2023.

legitimidade à sua atuação.

É verdade que a relevância da competência exercida pelas autoridades fazendárias, da qual depende o Estado para exercer todas as suas atividades, é reconhecida em diversas passagens pela Constituição Federal de 1988.¹²⁶ Porém, essa importante missão não deve ser entendida como algo voltado apenas para o interesse do erário. Afinal, a função da Administração Fazendária não é a de arrecadar tanto mais tributos quanto for possível, mas sim arrecadar aqueles tributos instituídos por lei, e nos moldes em que foram impostos na lei, assegurando aos sujeitos passivos todos os direitos e garantias previstos na Constituição.

Assim é que seriam imorais a intimidação, a atuação por meio de estratégias que causem surpresa e confusão no espírito dos contribuintes fiscalizados, táticas de fiscalização baseadas no suspense e no temor, técnicas estas muito comuns em um passado recente da história do Brasil, que queremos acreditar já superado.¹²⁷

¹²⁶ Constituição da República Federativa do Brasil:

“Art.37, XVIII – a administração fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei;

(...)

XXII – as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.

(...)

Art. 167. São vedados: (...) IV – a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo.”

¹²⁷ Em 1985, Ruy Barbosa Nogueira relatava seu estarcimento e arrepio com as instruções que o Diretor Executivo da Administração Tributária do Estado de São Paulo havia baixado, como ordem e orientação aos seus agentes fiscais, publicadas nas páginas do Boletim Tributário da Secretaria da Fazenda nº 281, de outubro de 1984 (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. O Ensino da IFA, do IBDT/USP e as Absurdas Instruções da Direção Fiscal em São Paulo. In: **Revista Direito Tributário Atual**. [S. l.]. N. 5. 1985, p. 899–906. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1961>. Acesso em: 24 nov. 2023):

“V – DA ESTRATÉGIA

Para se alcançar os objetivos visados, dentro da metodologia adotada, não basta a maleabilidade dos critérios utilizados. É preciso também o emprego de uma estratégia que, apropriada ao tipo e à natureza da OPERAÇÃO, seja capaz de sempre causar surpresa e estabelecer confusão ao espírito do contribuinte fiscalizado, de forma a que ele permaneça em perene estado de expectativa não só quanto ao momento e à maneira como deverá se dar a ação fiscal, como ainda com relação aos resultados desta e às consequências que dela poderão lhe advir.

VI – DAS TÁTICAS APLICÁVEIS

Daí porque as visitas aos estabelecimentos a serem fiscalizados dentro desta OPERAÇÃO deverão se dar em horários e em dias os mais descontraídos possíveis, nos períodos de manhã, da tarde e da noite, inclusive aos sábados, domingos e feriados. Além de se enquadrar na estratégia de causar impacto e estabelecer confusão, com o fito, ainda, de se surpreender carregamentos clandestinos ou lançar imagem capaz de coibi-los, recomenda-se como tática de grande repercussão no âmbito da OPERAÇÃO, o retorno a estabelecimento já visitado, uma ou mais vezes em determinados dias, em intervalos de horas ou até de minutos.

Em todas as visitas deverão ser feitas anotações, coletas de dados e elementos relacionados com a produção, as entradas e/ou saídas dos produtos sob controle do fisco; arrecadadas segundas vias de Notas Fiscais relacionadas com a carga ou descarga de mercadorias, do ou no estabelecimento. Enfim, deverão sempre ser adotadas medidas que, se não forem de imediata utilidade para o desenvolvimento da ação fiscal, por serem de finalidade

Viola igualmente a moralidade tributária a inconsistência da atuação administrativa, seja entre os sujeitos passivos, seja nos procedimentos adotados ao longo do tempo. Em relação ao tratamento conferido aos sujeitos passivos, a moral tributária exige que sejam aplicados procedimentos semelhantes para casos semelhantes, sem favorecimentos ou privilégios injustificados. Nesta forma, a consistência está relacionada com a noção de igualdade de oportunidades. A moralidade também exige como regra que haja consistência na atuação das autoridades fiscais ao longo do tempo, evitando alterações súbitas e acentuadas de entendimentos sem que seja oportunizada ao contribuinte manifestação e justificação prévias.

Na atividade de fiscalização e arrecadação, impõe-se, ainda como decorrência da moralidade que deve nortear o atuar administrativo, que o Fisco não seja movido por interesses pessoais ou uma devoção cega a entendimentos superados e contrários à orientação jurídica dos órgãos de advocacia pública. Insistir no lançamento de tributos declarados inconstitucionais pela Suprema Corte, ou promover exigências afastadas por Súmulas Administrativas, por exemplo, ofende a moralidade e o senso de justiça.

O agir moral-impositivo demanda que a atuação administrativa seja embasada no máximo possível de informação de qualidade e de opinião informada. A moralidade tributária é violada quando a cobrança é baseada em informações falhas, inadequadas, dúbias ou obtidas por meios ilegais. Na dúvida, não cabe ao agente fiscal efetuar o lançamento e a cobrança do tributo, devendo isso sim perseguir a obtenção de informações confiáveis e fidedignas que possam justificar e embasar a decisão.

Obviamente violam a moralidade procedimentos que envolvem suborno, chantagem ameaça e corrupção, atitudes estas que pela sua gravidade merecem, inclusive, a reprovação penal.

Enfim, a moralidade tributária exige que os cidadãos sejam tratados pela administração fiscal com respeito, consideração e lealdade, como verdadeiros contribuintes, palavra que traduz adequadamente seu papel de solidariedade e colaboração, na medida de suas possibilidades, para com as necessárias despesas estatais.

1.4.2.2. A moralidade tributária dos contribuintes

Analizada como um dever dos contribuintes, a conceituação da moralidade tributária vem atrelada à ideia de disposição voluntária de contribuir para os gastos estatais (públicos), porque isso seria o justo e o correto a fazer. Essa “*motivação intrínseca para pagar tributos*”

desconhecida para o contribuinte, servirão, ao menos, para criar nestes, aquele ‘suspense’ que é o escopo da estratégia adotada.” (p. 904-905)

faz parte do que Tyler chamou de perspectiva normativa da conformidade. O professor de psicologia e direito da Faculdade de Direito de Yale relata em seu livro “*Why People Obey the Law*” uma série de pesquisas sobre a importância dos fatores instrumentais (sanções positivas e negativas) e normativos (moralidade e legitimidade) na propensão das pessoas em obedecer ao Direito.

Embora constata-se que os americanos são tipicamente pessoas cumpridoras das leis, Tyler pondera que a conformidade nunca é total, razão pela qual se propõe a estudar o tema sobre as razões pelas quais as pessoas seguem a lei a partir do que ele denominou de perspectiva normativa.

Segundo o autor, pela perspectiva instrumental as pessoas moldam seus comportamentos para responder a mudanças nos incentivos e penalidades tangíveis e imediatamente associados ao cumprimento da lei (como, por exemplo, aumentar a severidade ou a certeza da punição a um crime tem sido frequentemente visto como uma forma eficiente de reduzir a taxa de criminalidade). Sob essa perspectiva, que tem dominado os decisores políticos e sobre a qual recaem a maior parte das pesquisas e a literatura sobre o tema da conformidade, o comportamento é influenciado por fatores externos, cuja eficácia depende da mobilização de todo um aparato jurídico-administrativo e do dispêndio de uma quantidade considerável de recursos públicos.¹²⁸

Em contraste, a perspectiva normativa preocupa-se com a influência daquilo que as pessoas consideram justo e moral (moralidade), bem como com o elo entre o compromisso normativo com as autoridades legais e o comportamento cumpridor da lei (legitimidade). Trabalhar o aspecto normativo da conformidade, segundo o autor, tem a evidente vantagem de fazer com que as pessoas considerem o cumprimento da lei apropriado e, portanto, assumam voluntariamente a obrigação de seguir as regras legais (comprometimento pessoal), independentemente do risco de punição. Além de custar muito menos, a conformidade voluntária é especialmente valorizada pelas autoridades.¹²⁹

Embora legitimidade e moralidade sejam ambas formas normativas de analisar a conformidade, Tyler observa que a primeira leva vantagem sobre a segunda, por conferir uma margem de discricionariedade às autoridades para escolher a melhor decisão. Isso porque Tyler identifica a moralidade como um aspecto pessoal, que faz com que se obedeça às leis por ser isso o justo e o correto a fazer, enquanto a legitimidade leva ao cumprimento das leis pelo sentimento de que as autoridades que as aplicam têm a competência e a expertise necessárias

¹²⁸ TYLER, Tom R. **Why People Obey the Law**. Princeton University Press, 2006, p. 3-5.

¹²⁹ TYLER, Tom R. *Op. cit*, p. 4.

para fazê-lo.

Observem que, para Tyler, a moralidade está ligada a um sentimento de justiça relacionado ao conteúdo da lei em si, enquanto a legitimidade refere-se à autoridade e ao procedimento apropriado para a aplicação da lei. Assim, se o comportamento conforme é incentivado pela confiança que temos na autoridade como sendo aquela que detém a competência e capacitação para a tomada de decisão e que, portanto, fará o melhor possível naquela situação, a preocupação com o resultado – se favorável ou desfavorável ao indivíduo em particular – não afetará o sentimento internalizado de obrigação. A seu turno, se é certo que a moralidade é um importante fator indutor de cumprimento da lei, não se pode negar que ela pode muitas vezes funcionar contra a conformidade.¹³⁰

Essa distinção entre moralidade e legitimidade – ao nosso ver de extrema relevância – não vem sendo feita nos estudos que se propõem a analisar a moralidade tributária, incluindo sob esse mesmo conceito o sentimento de dever de conformidade seja em razão da sensação interna de justiça, seja pela confiança nas autoridades.

Ao tratar da moralidade dos contribuintes, Tipke faz menção tanto a sentimentos internos quanto a questões processuais, e chega a classificar as diferentes atitudes mentais dos contribuintes diante da obrigação tributária que afetam a moralidade fiscal, curiosamente descrevendo apenas atitudes que levam as pessoas ao descumprimento.¹³¹

O *homo oeconomicus* pensaria apenas na sua vantagem econômica, inexistindo qualquer dever moral de conduta. A descrição feita pelo autor alemão é a de um homem absolutamente egoísta, que se importa apenas consigo mesmo e que, embora ele mesmo precise do Estado e saiba que o Estado depende dos tributos, deixa o pagamento para os outros, sem qualquer escrúpulo.

O *barganhista* – ideia que nos remete à noção do contrato fiscal sinalagmático – sabe que depende das prestações estatais, mas enxerga o Poder Público como “*um grande perdulário*”, que exige em tributos muito mais do que entrega como contraprestação correspondente. Assim, porque o Estado agiria ele mesmo de forma imoral na imposição tributária, não poderia exigir do contribuinte que agisse moralmente.

O *desgostoso com o Estado*, porque perdeu a fé na Política, entende que se deve gastar

¹³⁰ O autor cita como exemplo o comportamento dos cidadãos durante a Guerra do Vietnã: aqueles que acreditavam na legitimidade do governo lutaram na guerra independentemente de seus sentimentos pessoais sobre o conflito; para outros, a percepção da imoralidade da guerra os levou a se oporem e a violarem a lei de alistamento obrigatório. (TYLER, Tom R. **Why People Obey the Law**. Princeton University Press, 2006, p. 4)

¹³¹ TIPKE, Klaus. **Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes**. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 103-111.

o mínimo possível com ela. E por entender que o Estado gasta muito e explora seus cidadãos produtivos, o *homem desgostoso* rejeita o Fisco e não raro se abstém das eleições, por total ausência de confiança na atuação estatal.

O *liberal* sente que o tributo é uma limitação a sua liberdade e, portanto, seu sacrifício só pode ser justificado na exata medida em que o Estado, através da sua Ordem Jurídica, da Polícia e da Justiça, proteja a sua liberdade. Se o Estado, no desempenho dessa sua função mínima, fica aquém do ótimo, a consciência do homem liberal pode levá-lo facilmente à desconformidade, ou ainda, a escolher, através de seus assessores fiscais, a via da “*elusão fiscal legalística*”.

O *elusor fiscal legalístico* não está preocupado com a justiça tributária, nem ao menos com a moral. A ele interessa apenas pagar o menos possível de tributos, por meios que não sejam ilegais, razão pela qual se aproveita de lacunas, obscuridades da lei e favorecimentos fiscais para alcançar esse objetivo.

O *inexperiente* é aquele que não entende as leis fiscais e, ou confia suas declarações cegamente a um assessor tributário, ou sequer o fazem, correndo sérios riscos de uma desconformidade inocente. O *inexperiente* seria, assim, mais uma vítima de um Direito Tributário injusto, por ser excessiva e desnecessariamente complicado.

Por fim, o *sensível à Justiça*, que se insurge contra cargas tributárias desiguais, favorecimentos fiscais e dilapidação de tributos. Para os *sensíveis à Justiça tributária*, “*se a lei com a tolerância estatal é ofendida por muitos, pode-se também atuar desaplicando-a para restabelecer a igualdade de gravame.*”¹³²

Também os estudos da OCDE que se dedicaram ao tema da moral tributária incluem no conceito tanto fatores morais propriamente ditos (a sensação interna de dever fiscal por ser isso o correto e o justo a se fazer), como questões relativas à legitimidade das autoridades responsáveis pela aplicação da legislação tributária.

Ao analisar, por meio de pesquisas de opinião, a compreensão dos determinantes da moral fiscal dos indivíduos, especialmente na África, na Ásia e na América Latina, estudos cujas conclusões constaram do relatório “*Tax Morale: What Drives People and Businesses to Pay Tax?*” identificaram tanto questões morais propriamente ditas, quanto de legitimidade, como capazes de interferir na conformidade fiscal.¹³³

Quanto à moral individual, os resultados globais enfatizaram que os fatores

¹³² TIPKE, Klaus. **Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes**. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 111.

¹³³ OCDE, **Tax Morale: What Drives People and Businesses to Pay Tax?** Paris: OECD Publishing, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/f3d8ea10-en> Acesso em: 26.11.2023

socioeconômicos ajudam a explicar a moral fiscal dos indivíduos:

- Indivíduos mais instruídos têm atitudes mais positivas em relação ao pagamento de impostos.
- As mulheres têm uma moral fiscal mais elevada do que os homens.
- As pessoas mais velhas são menos propensas a justificar a fraude fiscal do que as pessoas mais jovens.
- Aqueles que são cidadãos do país em que vivem têm uma moral fiscal mais elevada do que os não cidadãos.
- Indivíduos que reivindicam uma fé ou identidade religiosa têm atitudes mais positivas em relação ao pagamento de impostos.

O relatório aponta que alguns destes resultados são esperados: aqueles com ensino superior, por exemplo, têm maior probabilidade de ter uma compreensão mais profunda do papel da tributação na economia.

No entanto, fatores relativos à legitimidade – confiança no governo e nas autoridades – se mostraram especialmente relevantes. Segundo o relatório, fatores institucionais mostram que as políticas e o desempenho do governo também poderão ter um impacto significativo na moral fiscal:

- Os indivíduos que acreditam viver numa sociedade meritocrática têm uma moral fiscal significativamente mais elevada.
- Aqueles que confiam no seu governo nacional apresentam uma moral fiscal mais elevada do que aqueles que não confiam.
- As pessoas que consideram a redistribuição fiscal essencial (ou seja, os governos deveriam tributar os ricos para permitir o apoio aos pobres) demonstram uma moral fiscal mais elevada.
- Aqueles que consideram a democracia o melhor sistema de governo para o seu país tendem a pensar que a sonegação de impostos é injustificável.

O relatório, contudo, não explora adequadamente as questões relativas à legitimidade, deixando seu foco no sentimento interno de justiça e reciprocidade como mola propulsora da conformidade, e incluindo todos os aspectos pesquisados sob a mesma – e, ao nosso ver, inadequada – noção de um “contrato fiscal”, que influenciaria a moral tributária.

Inadequada porque remete à ideia de sinalagma, incompatível com as obrigações tanto dos contribuintes como do próprio Estado, trazendo para a relação jurídico-tributária elementos estranhos a essa relação.

Acrescente-se que ao analisar as pesquisas da moral tributária das pessoas físicas, o relatório conclui que embora as pesquisas tenham apontado “*claramente para a existência do contrato fiscal como uma influência na moral fiscal*”, os resultados demonstram que a ligação da conformidade com a prestação/disponibilização de serviços públicos é mais forte na África, e mais tênue na América Latina, além de mais fraca hoje do que no passado (referindo-se a uma pesquisa anterior de 2005), “*sugerindo que a força do contrato fiscal é variável entre regiões*”.

e ao longo do tempo".¹³⁴

Embora se reconheça a relevante participação da moral individual na conformidade ou desconformidade dos comportamentos, é necessário distinguir dessa moralidade pessoal os fatores relativos à conformidade pelo reconhecimento de legitimidade.

Tyler, que identifica tanto a moral quanto a legitimidade como influências normativas para o comportamento, a elas se refere como dois tipos importantes de "obrigações internalizadas". Em uma delas, os cidadãos podem cumprir a lei porque consideram que a autoridade com quem lidam tem o direito de ditar o seu comportamento: a legitimidade existiria, assim, quando os membros de uma sociedade veem razões adequadas para sentir que devem obedecer voluntariamente aos comandos das autoridades. O outro tipo de obrigação internalizada deriva do desejo de uma pessoa de se comportar de uma forma que esteja de acordo com o seu próprio sentido de moralidade pessoal.¹³⁵

Como a intenção da nossa pesquisa é a de demonstrar que uma mudança de paradigma na relação Fisco-contribuinte, substituindo-se o relacionamento atual fundado na desconfiança mútua e na lógica da punição por um relacionamento cooperativo e participativo, reduziria os conflitos, mostra-se relevante analisar não a moralidade tributária estrito senso, mas sim os fatores de legitimidade que permitirão a construção dessa nova realidade.

1.5. Legitimidade e *compliance*

Ao se propor a estudar como os aspectos normativos interferem no cumprimento das leis, Tyler não só analisou pesquisas anteriores, como ainda as confrontou com sua própria investigação empírica iniciada na primavera de 1984, com 1575 cidadãos, aleatoriamente selecionados na cidade de Chicago, para responder por telefone a questionários formulados pelo pesquisador. Um ano depois, 804 dessas pessoas foram novamente entrevistadas sobre os mesmos temas.¹³⁶

O importante a se extrair desse estudo é que há quase meio século comprovou-se a relevância de a política e o direito se utilizarem de novas formas de indução de comportamentos para além do tradicional uso das forças de coerção. Tyler, porém, não ilude o leitor:

Embora o compromisso normativo seja obviamente desejável, mesmo que apenas pelo dinheiro que poupa, ele também pode ser difícil de obter. Ao contrário da dissuasão, cujo sucesso depende principalmente da vontade das autoridades de empregar recursos para obrigar ao cumprimento da lei, o compromisso normativo requer

¹³⁴ OCDE. **Tax Morale: What Drives People and Businesses to Pay Tax?** Paris: OCDE Publishing. Disponível: <https://doi.org/10.1787/f3d8ea10-en> Acesso em: 26.11.2023

¹³⁵ TYLER, Tom R. **Why People Obey the Law**. Princeton University Press, 2006, p. 25.

¹³⁶ Tanto a metodologia (o que inclui as razões pelas quais essa metodologia foi adotada), como as próprias perguntas formuladas constam do livro de Tyler. (TYLER, Tom R. *Op. cit.*)

educação e socialização intensivas, e estas levam tempo. Apesar de tais problemas, as autoridades não são livres para ignorar a necessidade de apoio normativo. As sociedades democráticas exigem um compromisso normativo para funcionarem de maneira eficaz. As autoridades não podem induzir, apenas através da dissuasão, um nível de conformidade suficiente para um funcionamento social eficaz. Os recursos públicos são insuficientes para tal tarefa e alguma base de compromisso normativo é necessária para assegurar a obediência ao direito.¹³⁷

Dentre esses instrumentos normativos, o pesquisador se propôs a analisar as questões relativas à legitimidade, reconhecendo, porém, a grande relevância e a necessidade de se aprofundarem as pesquisas sobre os fatores pessoais de moralidade.

Trata-se de uma análise cujo foco reside em uma concepção alternativa para a relação entre governantes e governados, que argumenta que as autoridades deveriam governar com base no consentimento, que se desenvolve, dentre outros fatores, a partir da percepção de justiça que os cidadãos podem ter ao lidar com essas mesmas autoridades. É esse sentimento de justiça que levaria à legitimidade, *“elemento chave precursor do consentimento e da aceitação voluntária”*.¹³⁸

1.5.1. Os fatores de legitimidade

Sem embargo da ideia de que o exercício da autoridade por meio de estratégias de comando-e-controle seja atrativamente simples, os sistemas jurídicos das sociedades democráticas não funcionariam se só sofressem a interferência de fatores instrumentais (previsão e aplicação de penas e recompensas). Esse tipo de liderança seria impraticável, pois exigiria uma autoridade onnipresente e uma execução perfeita das consequências previstas para o descumprimento. Além de impossível, um sistema que dependesse exclusivamente da coerção como forma de induzir comportamentos consumiria valores significativos para manter o aparato administrativo e judicial, sem falar que conviveria com uma sociedade em constante situação de terror, nos moldes daquela descrita no mundo distópico de George Orwell.

Partindo do pressuposto de que a regulação do comportamento exclusivamente por meio dos mecanismos sancionadores é ineficiente, a legitimidade, sob a perspectiva daqueles que exercem a autoridade, é a base mais estável para que se alcance a conformidade, tese esta defendida não só por sociólogos e cientistas políticos, como também por psicólogos e até mesmo juristas.

Apesar de escassas as pesquisas empíricas que sustentam essa assertiva, elas estão cada

¹³⁷ TYLER, Tom R. **Why People Obey the Law**. Princeton University Press, 2006, p. 65 – Tradução livre.

¹³⁸ TYLER, Tom R. *Op. cit.*, p. 277.

vez mais presentes nas últimas décadas.¹³⁹ Organismos multilaterais também vêm investindo pesadamente em pesquisas sobre como a moralidade e a legitimidade interferem no cumprimento do direito e, em especial, na conformidade tributária.

Além de ressaltarem a relevância da legitimidade no cumprimento espontâneo da lei, os pesquisadores identificaram três potenciais objetos de legitimidade: a legitimidade das autoridades, que envolve a lealdade e o apoio àqueles que ocupam os cargos de poder; a legitimidade do regime, aqui entendida como a fidelidade ao sistema jurídico, às instituições e aos procedimentos de elaboração e aplicação do direito; e, por fim, a legitimidade da comunidade como um todo, relativa a um sentimento de pertencimento a esta comunidade, da qual se compartilha uma herança em comum (étnica, cultural ou religiosa, por exemplo).

Embora a fidelidade aos ocupantes dos cargos de poder venha, ao longo da história, dando claros sinais de apoio às decisões políticas, apostar na conformidade vinculada à figura de uma ou mais autoridades apresenta o grande inconveniente de se personalizar o direito na figura de um soberano mortal e substituível, sem o qual o sentimento de lealdade e obrigação para com o direito não encontraria sua razão de ser.

A obediência ao direito pelo sentimento de dever de apoio a uma comunidade a qual se pertence também não nos parece ser uma via muito segura para a conformidade, principalmente nas sociedades atuais – e, em especial, na sociedade brasileira – excessivamente desigual, dividida e sem um propósito comum.¹⁴⁰

Resta, assim, investir na legitimidade do sistema jurídico, aqui entendido como o complexo das instituições e dos procedimentos de elaboração e aplicação do direito.

Em um trabalho em que critica as teorias de justiça como equidade, ou seja, abordagens que se atentam apenas ao resultado da aplicação do direito, Leventhal pontua que todas essas teorias empregam uma abordagem unidimensional em lugar de uma concepção multidimensional de justiça. Isso porque colocam a justiça como algo percebido apenas em

¹³⁹ Além do primoroso trabalho de Tyler, cite-se os estudos de Ronald G. Cummings, Jorge Martinez-Vázquez, Michael McKee, e Benno Torgler (CUMMINGS, R. *et al.* Tax morale affects tax compliance: Evidence from surveys and an artefactual field experiment. *In: Journal of Economic Behavior & Organization*. V. 70/3. 2009, p. 447-457. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.jebo.2008.02.010>, Acesso em: 04.12.2023); Benno Torgler (TORGLER, Benno. Tax morale and direct democracy. *In: European Journal of Political Economy*. V. 21, Is. 2. 2005, p. 525-531. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0176268004000825>. Acesso em: 01.12.2023); IZQUIERDO, A.; PESSINO, C.; VULETIN, G. **Better Spending for Better Lives: How Latin America and the Caribbean Can Do More with Less**. IDB. 2018. Disponível em: <https://webimages.iadb.org/publications/english/document/Better-Spending-for-Better-Lives-How-Latin-America-and-the-Caribbean-Can-Do-More-with-Less.pdf>. Acesso em: 04.12.2023.

¹⁴⁰ Para um panorama sobre a perda progressiva do sentimento de pertencimento nas sociedades atuais e seus consequentes efeitos na falta de cooperação social, cf. COLLIER, Paul. **O futuro do capitalismo. Enfrentando as novas inquietações**. Trad. Denise Bottman. Porto Alegre: L&PM Editores, 2019, p. 58-80.

termos de um princípio de mérito, como alocação final de resultados positivos.¹⁴¹ Os procedimentos que geram essa distribuição em regra não são examinados, uma vez que o foco está na distribuição justa.

Contudo, nas pesquisas desenvolvidas por Tyler curiosamente atestou-se que a avaliação sobre a favorabilidade dos resultados foi o fator que menos interferiu na conformidade dentre os possíveis fatores que poderiam exercer influência na relação que os entrevistados faziam entre *compliance* e legitimidade: fatores instrumentais (sanções e recompensas); opinião dos pares; sentimentos de que infringir a lei é moralmente errado; avaliação do desempenho das autoridades; e, por fim, as expectativas em se obter um resultado favorável (justiça distributiva).¹⁴²

O autor chega a dizer que a preocupação com o resultado das decisões como sendo determinante para a definição da justiça ou injustiça se assemelha à abordagem instrumental, pois ancorada nos males ou benefícios gerados pelas ações das autoridades, à semelhança das sanções e recompensas.

Como alternativa a esse modelo de justiça, apresenta-se aquele que põe ênfase não na favorabilidade dos resultados, mas na maneira como os concernidos são tratados em sua relação com as autoridades.

O foco na justiça procedimental para análise da legitimidade, quando comparada com avaliações de justiça distributiva (material, de mérito ou de resultado), apresenta algumas vantagens. A principal delas, ao nosso ver, é a objetividade. Enquanto analisar se uma decisão em seu mérito é justa ou injusta sofre grandes influências não só de fatores íntimos e pessoais, como ainda do local, do grupo social e do momento histórico em que se faz a avaliação, há uma relativa concordância entre os diversos tipos de pessoas e ao longo dos tempos sobre o que seja um procedimento justo. Até mesmo análises filosóficas do problema da justiça, como em Rawls por exemplo, indicam que aspectos do processo alocativo são determinantes importantes da percepção justiça e destacam a vantagem prática da justiça procedimental.¹⁴³

¹⁴¹ LEVENTHAL, Gerald. S. What Should Be Done with Equity Theory?. In: Gergen, K.J., Greenberg, M.S., Willis, R.H. (eds). **Social Exchange**. Springer, Boston, MA. 1980, p. 27. Disponível em: https://doi.org/10.1007/978-1-4613-3087-5_2 Acesso em: 07.12.2023

¹⁴² TYLER, Tom R. **Why People Obey the Law**. Princeton University Press. 2006, p. 63-65.

¹⁴³ É o que se depreende das seguintes passagens de sua Teoria da Justiça (RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Trad. Almiro Pisetta e Lenita Maria Rímoli Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2. ed., 2002, p. 92-93):

“(…) a justiça procedimental pura se verifica quando não há critério independente para o resultado correto: em vez disso, existe um procedimento correto ou justo de modo que o resultado será também correto ou justo, qualquer que seja ele, contanto que o procedimento tenha sido corretamente aplicado.

(…) A vantagem prática da justiça procedimental pura é que não é mais necessário controlar a infindável variedade de circunstâncias nem as posições relativamente mutáveis de pessoas particulares. Evitamos o problema de definir princípios que dêem conta das enormes complexidades que surgiriam se esses detalhes fossem pertinentes.”

Leventhal se propõe a estudar os fatores que influenciam na justiça procedimental em duas etapas que, assim como a própria ideia de justiça, se dividem em componentes estruturais e materiais, e, pela generalidade de sua aplicação, vale a pena referenciar.¹⁴⁴

1.5.2. Elementos estruturais da justiça procedimental

Segundo Leventhal, um indivíduo desenvolve mapas cognitivos das configurações de interação nos sistemas sociais em que ele atua. Essas representações internas do ambiente social contêm elementos estruturais característicos do processo alocativo, que podem ser discriminados em sete categorias, quais sejam: seleção dos agentes, estabelecimento de regras básicas, coleta de informações, estrutura de decisão, recursos, garantias e mecanismos de mudança.

A sequência dos eventos procedimentais começa com as formas de escolha dos agentes que atuam como tomadores de decisão ou coletores de informações no processo alocativo. A seguir, os potenciais destinatários devem ser informados sobre os critérios decisórios, que devem ser previamente definidos. Feito isso, é necessário coletar dados sobre as partes e suas situações, avaliando os destinatários das decisões com base em informações confiáveis e nos critérios preestabelecidos. O próximo conjunto de procedimentos define a estrutura do processo de decisão final pelo qual o resultado é alocado, fator este que se mostra especialmente importante quando se trata de decisões colegiadas (a estrutura de um processo de decisão em grupo pode ser bastante complexa).

Uma vez tomada a decisão, em regra os sistemas sociais têm alguma forma de reclamação ou recurso que dá aos indivíduos insatisfeitos uma oportunidade para procurar reparação. Essas queixas podem se referir tanto à decisão em si, como a ações tomadas em etapas anteriores no processo alocativo. Além dos recursos, costumam-se prever alguns procedimentos que servem como salvaguardas, garantindo que o processo alocativo seja realizado com honestidade e integridade, monitorando e sancionando os eventuais desvios. Por fim, um conjunto de procedimentos pode justamente estabelecer métodos para alterar procedimentos que regulam o processo alocativo.

Leventhal destaca que estes sete componentes estruturais podem estar presentes no mapa cognitivo de um indivíduo em qualquer ambiente de interação ou sistema social no qual recompensas, punições ou recursos são distribuídos, e cada um desses componentes processuais

¹⁴⁴ LEVENTHAL, Gerald. S. What Should Be Done with Equity Theory?. In: Gergen, K.J., Greenberg, M.S., Willis, R.H. (eds). **Social Exchange**. Springer, Boston, MA. 1980. Disponível em: https://doi.org/10.1007/978-1-4613-3087-5_2 Acesso em: 07.12.2023

pode se tornar o foco de uma avaliação da justiça ou não desse procedimento.¹⁴⁵

1.5.3. Conteúdo da justiça procedimental

Ainda segundo Leventhal, um indivíduo usa regras de justiça material para avaliar a justiça procedimental alocativa. Apesar de reconhecer que há poucos estudos sobre o conteúdo do que seria um procedimento justo, o autor ousa intuir esses critérios sob o argumento de que *“é melhor ter declarações especulativas sobre tais regras do que nenhuma”*.¹⁴⁶

Na verdade, o que em regra se entende como conteúdo da justiça procedimental leva em conta três possíveis precondições, que se desdobram em outras a serem enquadradas em um ou mais desses três grandes grupos: a imparcialidade, a boa-fé e a consideração das alegações das partes envolvidas.

Leventhal propõe seis critérios de avaliação para se possa qualificar um procedimento como materialmente justo. São eles: consistência, supressão de preconceitos, precisão, corrigibilidade, representatividade e ética. Porém, o autor reconhece que os critérios básicos usados para avaliar a justiça dos procedimentos mudam com as circunstâncias e que, assim como acontece com as regras de justiça distributiva, o conteúdo de certas regras procedimentais percebidas por diferentes observadores pode ter implicações contraditórias ou podem ser estas regras, ao contrário, percebidas como totalmente compatíveis.

Pela regra da consistência, a avaliação de um indivíduo sobre a justiça procedimental dita que os procedimentos alocativos devem ser consistentes não só entre os destinatários das decisões, mas também ao longo do tempo. Quanto aos destinatários, a regra de consistência determina que é necessário aplicar procedimentos semelhantes a todos os potenciais destinatários, sem conferir benefícios ou vantagens especiais para ninguém. Nesta forma, a regra está intimamente relacionada com a ideia de igualdade de oportunidades.

Quando aplicada ao longo do tempo, a regra de consistência determina a necessidade de se manter uma estabilidade nos procedimentos, pelo menos a curto prazo. Se o procedimento for alterado com muita frequência ou muito facilmente, a percepção de justiça do processo

¹⁴⁵ “Os ambientes podem variar desde tribunais onde sentenças de multas e de prisão são proferidas, a salas de aula em que os alunos são testados e classificados, a situações de trabalho em que promoções e aumentos salariais são dados, ou a comitês de premiação de pesquisa universitária que alocam fundos de pesquisa para membros do corpo docente. Em qualquer uma dessas situações, um observador pode conhecer qualquer um dos tipos de procedimento regulatório que estão listados acima, e cada componente processual no mapa cognitivo do observador pode se tornar o foco de um processo de julgamento que avalia a justiça desse procedimento. (LEVENTHAL, Gerald. S. What Should Be Done with Equity Theory? *In*: Gergen, K.J., Greenberg, M.S., Willis, R.H. (eds). **Social Exchange**. Springer, Boston, MA. 1980, p. 27-55. Tradução livre. Disponível em: https://doi.org/10.1007/978-1-4613-3087-5_2 Acesso em: 21.12.2023)

¹⁴⁶ Leventhal, Gerald. S. *Op. cir.*, p. 27-55, p. 39 – Tradução livre.

alocativo será reduzida.

A regra de supressão de preconceito impõe o abandono ao interesse pessoal e à lealdade cega a vieses ideológicos ou doutrinários nos processos de tomada de decisão. Essa regra orienta a seleção de agentes que administram o processo alocativo, que não podem ter interesses próprios que de alguma forma coincidam com aquele que será objeto da decisão. Trata-se de uma manifestação da imparcialidade, tão essencial para a justiça dos procedimentos decisórios, que leva ao impedimento ou à suspeição de agentes que de algum modo possam prejudicar o caso posto sob apreciação.

A avaliação de um indivíduo sobre a justiça procedimental pode ser baseada em uma regra de precisão que demanda informações precisas e opiniões informadas ao máximo possível. A justiça procedimental é violada quando a situação é avaliada com base em informações inadequadas, ou quando foram fornecidas por observadores incompetentes.

A regra de corrigibilidade determina que devem existir oportunidades para modificar e reverter decisões tomadas em vários momentos do processo alocativo, pois mesmo os agentes mais bem-intencionados e competentes cometem erros ou omissões. Essa revisão deve ser possível em vários estágios do procedimento, independentemente de provocação dos interessados.

Pela regra da representatividade, todas as fases do processo alocativo devem refletir as preocupações básicas, os valores e as perspectivas de todos os afetados pela decisão a ser exarada. Trata-se aqui da participação, ainda que indireta, no processo decisório, devendo-se levar em consideração mesmo os pontos de vista minoritários e as opiniões que divergem daquelas dos membros mais poderosos.

De conteúdo mais variável é a regra da ética, segundo a qual a avaliação sobre a justiça de um procedimento por um indivíduo leva em consideração princípios morais e valores éticos aceitos por esse indivíduo. Enquanto para uns a regra ética pode ditar que métodos de coleta de informações que envolvam engano ou que invadam a privacidade são injustos, por exemplo, para outros esses meios justificam os fins a que servem.

Quando essas seis regras de justiça procedimental são combinadas com os sete componentes estruturais do procedimento, isso torna possível ao todo 42 combinações que se presume que possam reger a avaliação da justiça procedimental.¹⁴⁷

¹⁴⁷ Exemplos dessa combinação de fatores são trazidos às páginas 40 e seguintes por LEVENTHAL, Gerald. S. What Should Be Done with Equity Theory?. In: Gergen, K.J., Greenberg, M.S., Willis, R.H. (eds). **Social Exchange**. Springer, Boston, MA. 1980, p. 27-55. Disponível em: https://doi.org/10.1007/978-1-4613-3087-5_2. Acesso em 21.12.2023

1.5.4. Influência da justiça procedimental na conformidade

Há quase 40 anos, o estudo de Chicago já confirmava que a legitimidade procedimental tem um importante papel na promoção da conformidade. Suas conclusões permitem articular uma concepção alternativa ao tradicional modelo de comando e controle para reger a relação entre governantes e governados, entre as autoridades e os cidadãos.

Se de um lado, em suas pesquisas, Tyler apontava a falência do modelo baseado nas penas contrastando esse modelo com a realidade fática de aumento crescente da população carcerária nos Estados Unidos, de outro, o agravamento das penalidades pecuniárias e o aumento do número de obrigações acessórias no Direito Tributário Brasileiro, se confrontado com o aumento crescente das autuações fiscais, evidencia que também nesse campo o controle comportamental focado exclusivamente nas sanções não vem se mostrando eficaz.

Uma visão alternativa argumenta que as autoridades deveriam governar com base no consentimento daqueles a quem governam, consentimento este que se desenvolve a partir da experiência de justiça no relacionamento dos cidadãos com essas mesmas autoridades.

Essa experiência de justiça, embora guarde obviamente alguma relação com o conteúdo das decisões dos governantes, é frequentemente alcançada por meio da legitimidade do procedimento decisório, em que aflorem a real participação dos afetados pela decisão, suas chances de expor os seus pontos de vista e as particularidades da sua atividade, a confiança na relação com as autoridades, a transparência e a lealdade mútuas.

A Teoria da Escolha Pública, que vem fundamentando muitas das decisões políticas nas últimas décadas, ao se basear na imagem do homem econômico, motivado apenas pelos seus próprios interesses, acaba por justificar a desconformidade: no Direito Tributário, por parte dos contribuintes, fundamenta a tentativa de evitar ao máximo os tributos estimulando planejamentos tributários agressivos e, pelo Fisco, estratégias desleais de fiscalização e arrecadação, que causam surpresa e desconfiança nos administrados.

Parafraseando Tyler, *“a legitimidade é a endorfina de um corpo político democrático”*¹⁴⁸, e nenhum sistema político pode se apoiar apenas sob a força da coação. Neste trabalho pretende-se propor a adoção pelas autoridades fiscais de um procedimento efetivamente legítimo, capaz de levar a um reconhecimento generalizado que independe do mérito da decisão administrativa isoladamente considerada, reconhecimento este que arrasta consigo a aceitação e a consideração de decisões obrigatórias, induzindo, portanto, a conformidade.

¹⁴⁸ TYLER, Tom R. *Why People Obey the Law*. Princeton University Press, 2006, pág. 281.

Buscaremos demonstrar que essa legitimidade de que nos fala Tyler, identificada como fator normativo de indução de comportamentos, está centrada na confiança sistêmica, como tão bem ensinou Luhmann, sem a qual nenhuma democracia poderia funcionar.

Sendo nosso país um Estado Democrático de Direito, há de ter na confiança um dos pressupostos normativos que fundamentam a sua existência, com a transparência como um elemento essencial de legitimação.

CAPÍTULO II LEGITIMAÇÃO PELO PROCEDIMENTO

2.1. Crise de legitimidade

É senso comum que vivemos hoje em um tempo de crise: crise de legitimidade da representação política, crise de legitimidade das instituições democráticas, crise da legalidade, crise do Judiciário.

A deterioração da imagem da classe política, em decorrência de sucessivos escândalos relacionados a corrupção, de frustração por direitos fundamentais não efetivados e de descumprimento de promessas de campanha, provoca um grande distanciamento entre eleitores e eleitos, colocando em cheque a ideia de representação política. Tal distanciamento resulta no questionamento da legitimidade das regras positivadas pelo legislador, que concorre para a atribuição de poderes quase “divinos” ao Judiciário (decisionismo) e dá lugar a teses defensoras do realismo jurídico¹⁴⁹, segundo as quais o juiz decidiria “*em última análise segundo o seu convencimento, que podia também não coincidir com a ratio do legislador*”.¹⁵⁰

Algumas consequências para o direito surgem dessas crises de legitimidade, fazendo com que, na sua aplicação, a vontade substitua a razão, dando lugar a um movimento que Raffaele di Giorgi cunhou de “Guerra contra o Iluminismo”.¹⁵¹

Esse movimento acaba levando consigo uma noção de ordenamento como algo totalmente desestruturado, formado por uma rede entrelaçada de normas provenientes das mais diversas fontes. A ideia do pluralismo jurídico, que põe por terra importantes conquistas da humanidade, não é nova, porém vem angariando cada vez mais adeptos.¹⁵²

¹⁴⁹ Para essa corrente teórica, o direito se extrai das sentenças. Leciona Losano que o mais célebre representante do realismo americano foi Oliver W. Holmes, cujas ideias podem ser sintetizadas na seguinte passagem: “A confusão com a qual estou lidando envolve concepções reconhecidamente jurídicas. Tomemos a questão fundamental: O que constitui a lei? Você encontrará alguns autores de textos lhe dizendo que é algo diferente do que é decidido pelos tribunais de Massachusetts ou da Inglaterra, que é um sistema de razão, que é uma dedução de princípios de ética ou axiomas admitidos ou algo assim, que pode ou não coincidir com as decisões. Mas se considerarmos o ponto de vista do nosso amigo, o homem mau, descobriremos que ele não se importa minimamente com os axiomas ou deduções, mas que quer saber o que os tribunais de Massachusetts ou ingleses provavelmente farão de fato. Eu tenho muito dessa mente. As profecias do que os tribunais farão de fato, e nada mais pretensioso, é o que entendo por lei.” (HOLMES JR., Oliver Wendell. *The Path of Law*. In: *The Harvard Law Review Association*. V. 10. p. 457-478, 1897, p. 460-461. JSTOR. Disponível em <https://doi.org/10.2307/1322028>. Acesso em: 19.01.2024 - Tradução livre).

¹⁵⁰ LOSANO, Mario G. **Sistema e estrutura no direito: o Século XX**. Trad. Lucas Lamberti. V. 2. São Paulo: Martins Fontes, 2010, p. 143.

¹⁵¹ DE GIORGI, Raffaele. O presente como história e o fascismo eterno. Trad. Ane Elisa Perez. In: **Revista de Direito Brasileira**. V. 32. N. 12. Florianópolis/SC. 2022, p. 04-16, p. 9.

¹⁵² É antiga a luta contra as conquistas iluministas da legalidade, da segurança e da certeza jurídicas, como com razão esbraveja Raffaele de Giorgi. É do autor italiano a seguinte passagem:

Em 1918, Santi Romano publicava na Itália a obra “*L’Ordinamento Giuridico*”, revista e atualizada pelo próprio autor em 1946, obra esta que só encontraria sua tradução para o português mais de 60 anos depois.¹⁵³

Ao analisar a teoria pluralista de Romano, Bobbio destaca que ela nasce da reflexão sobre a “crise do Estado” que, à época, traduzia o surgimento de associações e corporações que se constituíam como uma ordem jurídica independente. Embora fulcrada na ideia de ocaso da primazia da lei, Romano retrata esta realidade como passível de abalar a legitimidade não só do Poder Legislativo, mas também de outras instituições criadas pelo Estado.¹⁵⁴

As previsões de Romano parecem ter se concretizado, culminando nas últimas décadas com uma queda significativa de satisfação da população com o desempenho das democracias e das instituições democráticas. Em um relatório publicado em 2020, pesquisadores da

“Em todas essas representações, em todo esse material semântico, no agir que lhe é orientado, há a negação raivosa, convulsiva, ‘em massa’, vulgar e cuidadosamente meditada ao mesmo tempo, da guerra contra o Iluminismo. Uma guerra que foi iniciada já na segunda metade do século XVIII, que na primeira metade do século XX conseguiu exterminar qualquer resquício do antigo Iluminismo e que, retomada nos anos cinquenta desse século sob a máscara do ‘neoconservadorismo’, recuperou brutalmente terreno na década que estamos vivendo. Esta guerra tem suas raízes em um panfleto publicado na Alemanha em 1774 por Johann Gottfried Herder, *Auch eine Philosophie der Geschichte zur Bildung der Menschheit*, Reclam-Verlag, Stuttgart 1990: um texto desconcertante. O que tem sido muito bem sucedido e continua a ser um ponto de referência para as concepções que carregam os movimentos contemporâneos de extrema-direita com armas ideológicas – e não apenas ideológicas.” (DE GIORGI, Raffaele. O presente como história e o fascismo eterno. Trad. Ane Elisa Perez. In: **Revista de Direito Brasileira**. Florianópolis. V. 32. N. 12. 2022, p. 04-16, nota 14, p. 9)

¹⁵³ ROMANO, Santi. **O ordenamento jurídico**. Trad. Arno Dal Ri Júnior. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2008. A obra foi publicada também na França, como: *L’ordre juridique*. Traduction française de Lucien François et Pierre Gothot. Paris: Dalloz, 1975, 174 p. [2.a edição publicada em 2002]; na Alemanha, como: *Die Rechtsordnung*. Übersetzung ins Deutsch von Werner Daum. Berlin: Duncker & Humblot, 1975, 177 p.; e na Espanha, 1963, 348 p.

¹⁵⁴ Em seu discurso inaugural quando da abertura do “ano acadêmico” de 1909, na Università di Pisa, destaca Romano:

“Assim, ocorre de forma frequente que a imprensa e outras manifestações enérgicas das forças sociais predisponham a tribuna parlamentar e as obras e atividades políticas, exercitando por sobre o trabalho legislativo uma considerável maior influência do que estes. E é também verdadeiro que, concomitante às formas de responsabilidade jurídica e política do Governo, independentemente deste e até com uma maior eficácia prática, desenvolveu-se uma espécie de responsabilidade social dos ministros que, prescindindo do Parlamento, acaba por colocar em contato direto o povo e o Governo. A existência mesma de uma imprensa condescendente é um fato que se poderá enjeitar, mas que pode precisamente servir como evidência deste lado extrajurídico da atual vida pública.

A crise do Estado atual, portanto, pode-se considerar caracterizada sobretudo pela convergência destes dois fenômenos, um dos quais agrava necessariamente o outro: o progressivo organizar-se por sobre uma base de interesses particularísticos da sociedade — que cada vez mais afasta-se do seu aspecto atomístico — e à míngua de instrumentos jurídicos e institucionais os quais, de forma contrária, dispõe a sociedade mesma e graças aos quais pode afirmar e fazer refletir a sua estrutura no próprio Estado.

E tal penúria pode explicar o porquê daquelas associações e grupos de indivíduos os quais, pelas suas naturezas e interesses particulares e que deveriam não se alinhar contra o Estado, tendem, não raras vezes, a se inclinarem em comunhão com aqueles que propugnam uma radical e revolucionária transformação dos poderes públicos. E justo por isso, e ainda por motivos outros, que se difundiu uma certa desconfiança — que não pode não ser considerada extremamente danosa — contra a possibilidade de encontrar em instituições criadas pelo Estado e enquadradas no seu próprio ordenamento, a mezinha heroica que se busca.” (ROMANO, SANTI. O Estado Moderno e sua crise. Trad. Felipe Pante Leme de Campos. In: **Revista Brasileira de Estudos Políticos**. Belo Horizonte. N. 122. 2021, p. 13-43, p. 39-40. Disponível em: <https://pos.direito.ufmg.br/rbep/index.php/rbep/article/view/886>. Acesso em: 26.12.2023.)

Universidade de Cambridge constataram que a democracia está num estado de profundo mal-estar.¹⁵⁵

No Ocidente, a crescente polarização política, a frustração econômica e a ascensão de partidos populistas corroeram a promessa das instituições democráticas de oferecer um governo que não só seja apoiado pelo povo, mas também seja estável e eficaz. Já nas democracias em desenvolvimento, a corrupção endêmica, os conflitos intergrupais e a violência urbana minam o apelo da democracia.¹⁵⁶

Esse declínio de satisfação com a democracia, que não se dá apenas no Brasil, mas “*em muitas das maiores democracias maduras e emergentes do mundo*”, ocorre porque as instituições democráticas estão aquém dos resultados mais importantes para a sua legitimidade, “*incluindo a probidade no cargo, a defesa do Estado de Direito, a capacidade de resposta às preocupações públicas, garantindo a segurança econômica e financeira e elevando os padrões de vida para a grande maioria da sociedade.*”¹⁵⁷

Resgatar a legitimidade das instituições democráticas, garantir segurança e estabilidade econômica e elevar o padrão de vida de toda a população são resultados que passam pela racionalidade e justiça na tributação, de um lado, sem perder as conquistas e garantias do Estado Democrático de Direito, de outro.

Contudo, debelar a “*crise do Estado atual*” não pode significar abrir mão da legalidade, certeza e segurança jurídicas, alcançadas a tão duras penas pelas sociedades civilizadas.

A forma como se vem entendendo essa legalidade varia de acordo com a escola hermenêutica. Do legalismo, entendido como ideologia jurídica caracterizada a partir do dogma do monismo estatal, ao pluralismo axiológico, que tanta insegurança jurídica vem gerando na aplicação das leis, é possível requalificar a legalidade de forma a compatibilizá-la com a

¹⁵⁵ FOA, R.S. *et al.* **The Global Satisfaction with Democracy Report 2020**. Cambridge, United Kingdom: Centre for the Future of Democracy, p. 3. Disponível em: <https://www.bennettinstitute.cam.ac.uk/wp-content/uploads/2020/12/DemocracyReport2020.pdf> Acesso em: 26.12.2023

¹⁵⁶ FOA, R.S. *et al.* *Op. cit.*, p. 42. Abalos recentes no valor atribuído à democracia pela população norte-americana e brasileira mereceram destaque nas conclusões do relatório:

“Hoje, um quarto de século depois, tanto a legitimidade ocidental como o mérito da democracia como panaceia para o desenvolvimento estão sob pressão. Nas democracias estabelecidas do mundo ocidental, as crises financeiras e da zona euro, as falhas da política externa e a ascensão do populismo corroeram a percepção de que as instituições democráticas produzem uma governança equilibrada, clarividente e eficaz. Entretanto, nas novas democracias da América Latina, da África e da Ásia, os governos eleitos têm lutado para superar problemas endêmicos de corrupção, criminalidade e fragilidade do Estado, decepcionando as esperanças iniciais dos anos de transição. Na verdade, o aumento do populismo pode ser menos uma causa, do que um sintoma deste enfraquecimento da legitimidade: sem ele, teria sido impensável para um candidato presidencial dos EUA denunciar a democracia americana como fraudada e corrupta, ou que o candidato presidencial vencedor na maior democracia da América Latina nutrisse abertamente a nostalgia pelo regime militar.” (Tradução livre)

¹⁵⁷ FOA, R.S. *et al.* *Op. cit.*, p. 42. Disponível em: <https://www.bennettinstitute.cam.ac.uk/wp-content/uploads/2020/12/DemocracyReport2020.pdf> Acesso em: 26.12.2023

segurança e a certeza jurídicas, sem decuidar da justiça e da isonomia, valores que cabe à lei também realizar.

2.2. Normativismo-monista ou institucionalismo-pluralista: uma falsa dualidade

Nenhuma escola tem sido tão atacada nos tempos atuais quanto a positivista, em diversos ramos do Direito¹⁵⁸. Essas críticas, contudo, merecem uma especial atenção naqueles ramos em que, por estarem em jogo valores fundamentais de um Estado que se pretenda de Direito, como liberdade e segurança jurídica, excluir a norma jurídica como alicerce desse edifício oferece riscos adicionais.

Esses ramos seriam tradicionalmente o Direito Penal, o Direito Tributário, e, no Direito Civil, a parte relativa aos Direitos Reais, seara nas quais, segundo Misabel Derzi, impera a segurança jurídica (certeza e objetividade).¹⁵⁹

As críticas mais duras ao positivismo surgem ainda na primeira metade do século XX, após as barbaridades ocorridas durante as duas grandes guerras mundiais, principalmente em decorrência dos regimes fascista e nazista, tendo sido acusado de conivência com as ditaduras.

No entanto, como bem ponderou Mario Losano no brilhante prefácio à edição brasileira da obra de Bobbio, “*Da estrutura à função: novos estudos de Teoria do Direito*”, o positivismo pode assumir um valor democrático, quando induz a respeitar as normas em face de uma ameaça ditatorial, mas também um valor autoritário, já que, uma vez impostas normas de teor autoritário, o positivismo imporia a sua aplicação sem se colocar interrogações éticas.¹⁶⁰

Essas críticas provocaram reflexões em Bobbio que o influenciaram na reformulação do próprio conceito de positivismo jurídico. Sua aceitação crítica do positivismo jurídico de Hans Kelsen permite afastar quase todos os ataques que recaem sobre essa importante escola do pensamento jurídico.

Assim como Kelsen, Bobbio entende o direito não como uma norma, mas sim um sistema de normas, um ordenamento social, de modo que uma norma em particular deve ser considerada como jurídica apenas na medida em que pertence a tal ordenamento. Porém, para Bobbio a dificuldade em se rastrear e combinar todas as normas reside no fato de que em geral

¹⁵⁸ “É bem verdade que o positivismo jurídico encontra atualmente uma ampla rejeição (...), mas não se vislumbram tentativas sérias de substituí-lo por uma outra fundamentação teórica do direito (...).” (LUHMANN, Niklas. **Sociologia do Direito II**. Trad. Gustavo BAYER. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1985, p. 7)

¹⁵⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 3. ed., ver., atual. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 117.

¹⁶⁰ LOSANO, Mario G. O pensamento de Norberto Bobbio, do positivismo jurídico à função do direito. Prefácio traduzido por Marcela Varejão. In: BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função: novos estudos de Teoria do Direito**. Trad. Daniela Beccaccia Versiani. São Paulo: Manole, 2007, p. XXX.

essas normas não derivam de uma única fonte.

Bobbio também aceita a teoria da construção escalonada do ordenamento jurídico, elaborada por Kelsen, apropriada para explicar a unidade de um ordenamento jurídico complexo.¹⁶¹ Contudo, o autor questiona a pureza metodológica de Kelsen, por acreditar que a ciência do Direito não é neutra, e também defende a inexistência de uma única ciência jurídica, mas de tantas “ciências jurídicas” quantas sejam as imagens que o jurista tem de si mesmo e da própria função na sociedade.¹⁶²

Influenciado em parte pela teoria da pluralidade dos ordenamentos jurídicos de Santi Romano, Bobbio só compartilha com seu conterrâneo a rejeição a uma concepção universalista do direito, segundo a qual só seria jurídico aquilo que proviesse do ordenamento estatal.

Para entender melhor o que pode ser acolhido da teoria pluralista de Romano de forma a conciliá-la com o positivismo contra o qual o autor expressamente se insurgiu, é preciso constatar, com Bobbio, que a doutrina de Romano contém duas teorias absolutamente distintas, quais sejam, a teoria do direito como instituição, que se contrapõe à teoria normativa, e a teoria da pluralidade dos ordenamentos jurídicos, que se contrapõe à teoria monista (ou estatalista).¹⁶³

Com a sua teoria da instituição, Romano tenta desenvolver uma explicação mais adequada para o fenômeno da publicização do direito, que se intensificou principalmente nos anos pós-guerra.

Para tanto, questiona a identificação do direito como norma, identificação esta que atribui ao fato de as definições do direito terem sido elaboradas através do direito privado, ramo no qual, para a resolução da maior parte de seus problemas, “*não se sente a necessidade de conceber o direito de outro modo que não seja como norma.*”¹⁶⁴

Ao propor uma nova definição de direito, Romano define ordenamento jurídico como instituição, aqui entendida como todo ente ou corpo social (que detém existência objetiva e

¹⁶¹ BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Trad. Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 6. ed. Brasília: Editora UNB, 1995, p. 49.

¹⁶² BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função: novos estudos de Teoria do Direito**. Trad. Daniela Beccaccia Versiani. São Paulo: Manole, 2007, p. 37.

¹⁶³ BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função: novos estudos de Teoria do Direito**. *Op. cit.*, p. 163-164.

¹⁶⁴ ROMANO, Santi. **O ordenamento jurídico**. Trad. Arno Dal Ri Júnior. Santa Catarina: Fundação Boiteux, 2008, p. 64. Completa o autor:

“Em alguns ramos do direito público não é assim. Este não é, como se sabe, o único exemplo das consequências danosas produzidas pelo fato de que muitos conceitos gerais comuns ao direito público e ao direito privado foram considerados unilateralmente pela ciência deste último, enquanto a ciência do primeiro não existia ou se encontrava em um estágio inferior de desenvolvimento. Muito tardiamente estes conceitos tiveram que ser retomados, corrigidos e completados, levando em consideração uma série de elementos novos. Quem conhece este difícil, mas importantíssimo procedimento de integração e correção de conceitos que antes eram exclusivamente de direito privado – iniciado na Modernidade pelos estudiosos do direito público –, facilmente intuirá a necessidade de realizar um procedimento análogo para esta definição do direito a qual, vale ressaltar, o direito público e a filosofia do direito importaram de olhos fechados do direito privado.”

concreta, porém imaterial), manifestação da natureza social do homem (e não meramente individual), que possui individualidade própria e é dotada de autonomia, no sentido de que produz as suas próprias regras.

No caminho entre um realismo jurídico amplificado e um pluralismo moderado, a teoria institucionalista de Romano nada diz sobre o conceito de direito (nem, sequer, de instituição), e parece ter sido desenvolvida para justificar o associacionismo que assolou o Estado em meados do século passado, resultado da crise do Estado liberal que, dada simplicidade e deficiência de sua estrutura, não conseguiu responder às crescentes demandas sociais.

De fato, o que ocorreu foi o desenvolvimento de uma teoria que buscava explicar, por meio da auto-observação, o fenômeno do surgimento de instituições que passaram a congregiar interesses setoriais ou corporativos, mais amplos ou mais restritos, uma vez que, com a crescente complexidade social, não era mais possível identificar uma uniformidade ou convergência de interesses que pudesse ser representada por uma única instituição.

Contudo, essa teoria carecia de consistência conceitual, uma vez que, se por um lado rebaixava o papel do direito legislado (da norma jurídica propriamente dita) na pluralidade de ordenamentos jurídicos surgidos da realidade social, de outro não deixava de reconhecer a necessidade de uma instituição superior que organizasse e disciplinasse as instituições, e, portanto, acabava por reconhecer, ao final, a primazia do direito estatal.¹⁶⁵

O que importa no momento é observar que ser normativista não significa necessariamente reconhecer a qualidade de jurídicas apenas às normas legais. Em outras palavras, não seria um contrassenso falar-se em um normativismo pluralista, se se partir do pressuposto de que norma jurídica não é uma exclusividade do Poder Legislativo. Acrescente-se que a norma jurídica também não se limita a um juízo deôntico, sendo esta uma qualificação

¹⁶⁵ São do autor estas conclusões:

“Mas independente de quaisquer das ideias que se pretenda acolher acerca das asserções que, na inquietação do tempo presente, florescem e se nos avizinham, nos parece que um princípio resulta sempre mais exigente e indispensável, isto é: o princípio de uma organização superior que una, que modere e que harmonize as organizações menores e nas quais essa acabe também especificando-se. E esta organização superior poderá ser e será ainda por um longo tempo o Estado moderno, que poderá conservar praticamente intacta a forma que atualmente possui.

O Estado moderno, por sua substancial natureza, já não o é um instrumento de classe, como a alguns pode aparentar, uma hipocrisia monstruosa por trás da qual se encerra o domínio de um número mais ou menos considerável de pessoas, uma ilusão diante da qual, segundo a frase de Nietzsche, tão somente aos míopes seria lícito ajoelharem-se.

Surgido para o fim antagônico, embora o oposto seja dito, o Estado possui a potencialidade de se impor como um organismo que supere aos interesses parciais e contingentes, de fazer valer uma vontade que se pode afirmar, por assim, vontade geral; de qualquer modo: o único instituto, dentre aqueles que a humanidade até então conheceu, que seja capaz de dar vida a um ordenamento político que impeça à futura sociedade corporativa de retornar a uma constituição amiúde similar àquela feudal.” (ROMANO, SANTI. O Estado Moderno e sua crise. Trad. Felipe Pante Leme de Campos. In; **Revista Brasileira de Estudos Políticos**. Belo Horizonte. N. 122. 2021, p. 13-43, p. 41-42. Disponível em: <https://pos.direito.ufmg.br/rbep/index.php/rbep/article/view/886>. Acesso em: 26.12.2023).

característica tão somente das chamadas normas de conduta, com as quais coexistem no Estado moderno outros tipos de normas, como as de organização e as de coordenação.

Ousaremos falar em normativismo pluralista para indicar essa nova realidade social, não mais compatível com o atual declínio do modelo de relação polarizado entre Estado e sociedade, onde esta última se apresenta como *“um sistema orgânico, em que os vários grupos são funcionais para o todo de um modo desigual, sendo alguns subordinados, outros, sobreordenados”*¹⁶⁶, prevalecendo a relação de convergência e colaboração entre as instituições, em lugar da antiga relação de divergência e conflito.

Essa mudança de paradigma acabou levando à modificação e reorganização do Estado para adaptá-lo às mudanças sociais, e não à sua destituição ou superação, cabendo analisar essa nova forma de organização sistêmica e qual é o papel atribuído a cada um dos participantes dessa relação no contexto de uma realidade ainda em transformação.

2.3. O direito como sistema social

Ao tratar do princípio da divisão da sociedade em sistemas parciais, Niklas Luhmann faz a distinção entre diferenciação segmentária e diferenciação funcional, que coexistem ambas mesmo nas sociedades mais simples.¹⁶⁷ Na diferenciação segmentária, há a formação de vários sistemas iguais ou semelhantes, como, por exemplo, diversas famílias, diversas tribos, etc. Na diferenciação funcional, ao contrário, os sistemas parciais são formados para exercerem funções específicas, sendo isso o que os diferencia entre si.

O desenvolvimento social é caracterizado por uma paulatina transformação da diferenciação segmentária para a funcional nas mais diversas áreas da sociedade, sendo esta a forma através da qual a elevada complexidade social torna-se organizável.¹⁶⁸

Uma dessas formas de organização se dá pelo sistema parcial do direito, que é um dos subsistemas do sistema social. Assim como os demais sistemas, o sistema do direito também está em constante evolução. E essa evolução se dá pelo aumento da complexidade do mundo, e, por consequência, das relações sociais.

Por complexidade, Luhmann designa a existência de um número sempre maior de possíveis experiências e ações que o mundo apresenta aos homens do que se pode efetivamente

¹⁶⁶ BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função: novos estudos de Teoria do Direito**. Trad. Daniela Beccaccia Versiani. São Paulo: Manole, 2007, p. 178.

¹⁶⁷ LUHMANN, Niklas. **Sociologia do Direito I**. Trad. Gustavo BAYER. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983, p. 176.

¹⁶⁸ LUHMANN, Niklas. *Op. cit.*, p. 177-178.

realizar.¹⁶⁹ Em um nível máximo de simplicidade individual, a experimentação e as frustrações permitem selecionar e estabilizar as expectativas. Imagine um homem pré-histórico que, observando a natureza, vê que alguns seres podem voar. Perceberá logo sua incapacidade em fazê-lo a partir da primeira tentativa e, daí em diante, não contará com essa possibilidade para se locomover. À medida em que surgem as interações sociais, com elas se oferecem novas maneiras de testar as possibilidades. Observar o outro apresenta mais oportunidades.

A experiência do outro amplia o meu próprio horizonte expectável, porém essa ampliação tem um preço. E esse preço está na potenciação do risco, que se eleva da simples contingência do campo de percepção sensorial ao nível da dupla contingência do mundo social.¹⁷⁰ Em outras palavras, é necessário não mais apenas que cada um experimente, mas que possa ter uma expectativa sobre a expectativa que o outro tem dele. Com um exemplo bem simples, apenas para ilustrar, sei que posso atravessar a rua na faixa de pedestre, mesmo que esteja vindo um carro à distância, porque posso esperar que motorista me dê a devida preferência. Contudo, esse motorista também pode esperar que eu aguarde a passagem do carro para transpor a via, já que não é um hábito na minha cidade que os motoristas parem sempre na faixa de pedestres, por mais que essa seja a determinação legal. Assim, tanto o pedestre quanto o motorista, no exemplo citado, se equivocaram em imaginar as expectativas do outro para tomar a sua decisão. E esse erro pode custar caro.

Quanto mais complexa a realidade social e maior o nível de interações, mais se dilui a possibilidade de antever a expectativa que o outro tem de nós de forma a orientar nossas ações. Por isso, torna-se necessária a criação de reduções, simplificações, generalizações e abrandamentos como forma de orientação.¹⁷¹

Os sistemas sociais estabilizam as expectativas vigentes pelas quais as pessoas se orientam, não só na forma do dever ser, mas também através de determinações qualitativas, regras de cuidado e técnicas de organização, por exemplo. O que importa é que se obtenha uma simplificação por meio de uma redução generalizante. O exemplo é do próprio Luhmann:

¹⁶⁹ LUHMANN, Niklas. **Sociologia do Direito I**. Trad. Gustavo BAYER. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983, p. 45.

¹⁷⁰ Por contingência entenda-se tudo aquilo que não é possível, ou não mais, num determinado momento, apesar de se apresentar no ambiente em toda a sua complexidade. Para Luhmann:

“(…) Por *contingência* entendemos o fato de que as possibilidades apontadas para as demais experiências poderiam ser diferentes das esperadas; ou seja, que essa indicação pode ser enganosa por referir-se a algo inexistente, intangível, ou a algo que após tomadas as medidas necessárias para a experiência concreta (por exemplo, indo-se ao ponto determinado), não mais está lá. Em termos práticos, complexidade significa seleção forçada, e contingência significa perigo de desapontamento e necessidade de assumir-se riscos.” (LUHMANN, Niklas. *Op. cit.*, p. 45-46)

¹⁷¹ Embora nem isso tenha sido suficiente no exemplo trazido, o fato é que existe uma determinação geral de que o pedestre tem a preferência para cruzar a via na faixa, e o sistema jurídico traz os mecanismos para lidar com o desapontamento dessa expectativa na realidade prática.

(...) “Horário de visitas: domingos entre 11 e 12,30 horas” – essa regra é anônima e impessoal, ou seja, tem uma validade independente de quem espera ou não espera. Ela é estável no tempo, aplicável de domingo a domingo sem necessitar certificações renovadas, e ela é objetivamente tão abstrata que pode compatibilizar as expectativas recíprocas de visitantes e visitados com uma mais ou menos grande amplitude de modos comportamentais. Ela não serve apenas, e nem mesmo principalmente, para tornar os comportamentos previsíveis – quem saberia se alguém virá e a quem visitará? – mas também para regular a expectativa sobre expectativas.¹⁷²

Essa simplificação ocorre através de uma estrutura de seleção. As estruturas a que Luhmann se refere são um recorte da realidade, mas como com ela não se confundem em sua amplitude, surgem outras possibilidades que se apresentam ao ocorrer o desapontamento da expectativa. O que a estrutura faz é transformar a sobrecarga permanente da complexidade no problema da experimentação eventual do desapontamento. Não existe estrutura sem desapontamento e, por isso, é necessário que essa estrutura tenha à disposição mecanismos para encaminhar esses desapontamentos.

Tais mecanismos podem se apresentar de duas maneiras, que são em verdade contrárias: 1) ou se modifica a expectativa desapontada, adaptando-a à realidade decepcionante; b) ou se sustenta a expectativa, e se segue a vida reagindo contra a realidade decepcionante. No primeiro caso, fala-se em expectativas cognitivas, e no segundo, em expectativas normativas.¹⁷³

As expectativas são deslocadas do nível cognitivo ao normativo, e vice-versa, dependendo da demanda da sociedade em equilibrar necessidade de adaptação à realidade e constância das expectativas. A sociedade não censurará seus membros por uma adaptação da expectativa à realidade da ação, se predominar o interesse na adaptação; porém, ela deslocará e articulará as expectativas ao nível normativo quando der importância à segurança e à integração social das expectativas.¹⁷⁴

As expectativas normativas são aquelas que não são abandonadas se alguém as transgride. E é com elas que trabalha o sistema do direito. O surgimento do direito, assim, pode ser explicado: o desapontamento pode levar à normatização do comportamento *a posteriori*, quando se considera que não é possível abrir mão dessa expectativa, tornando-se necessária a

¹⁷² LUHMANN, Niklas. **Sociologia do Direito I**. Trad. Gustavo BAYER. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983, p. 52.

¹⁷³ Para ilustrar, recorreremos novamente a um exemplo do próprio Luhmann:

“(...) No caso de esperar-se uma nova secretária, por exemplo, a situação contém componentes de expectativas cognitivas e também normativas. Que ela seja jovem, bonita, loura, só se pode esperar, quando muito, ao nível cognitivo; nesse sentido, é necessária a adaptação no caso de desapontamentos, não fazendo questão de cabelo louro, exigindo que os cabelos sejam tingidos, etc. Por outro lado, espera-se normativamente que ela apresente determinadas capacidades de trabalho. Ocorrendo desapontamento nesse ponto, não se tem a sensação que a expectativa estava errada. A expectativa é mantida, e a discrepância é atribuída ao ator. (...)” (LUHMANN, Niklas. *Op. cit.*, p. 56).

¹⁷⁴ LUHMANN, Niklas. *Op. cit.*, p. 58.

exigência de um comportamento a ela correspondente.

Para reafirmar a expectativa em qualquer hipótese, torna-se necessária a estabilização de estruturas que irão canalizar e arrefecer os desapontamentos no sistema. E dessa estabilização faz parte a distinção convencional entre norma e sanção. Para Luhmann, não basta definir determinadas normas por meio da ameaça de sanções. Não será a previsão de uma sanção que transformará uma expectativa em norma. O que importa é que mesmo em caso de desapontamento a expectativa possa continuar sendo manifestada, que ela se sustente, que ela possa persistir, e isso só é possível por meio de determinados “sustentáculos sociais”, sendo que a sanção pode – às vezes – ser um deles.¹⁷⁵

Diz-se “às vezes” porque a sanção nem sempre será capaz de manter a sustentação da expectativa se a norma não estiver enraizada na realidade social. “*Uma expectativa constantemente desapontada, sem poder manifestar-se, esvai-se*”.¹⁷⁶ A cita luhmanniana pode traduzir o que Kelsen define como eficácia da norma, embora Luhmann se declare expressamente contrário à “teoria [kelseniana] da sanção”. E sua principal diferença com a teoria de Kelsen consiste em que Luhmann não define as normas por meio de um mecanismo empírico-estrutural¹⁷⁷ (como regra de comportamento a cujo cumprimento/descumprimento se liga uma determinada consequência), mas sob um aspecto funcional.

O que importa para a definição do conceito de norma não é, assim, a disposição ao uso de sanções no caso de transgressão. Isso reduziria consideravelmente, ou até mesmo ignoraria o “repertório de possibilidades”. Para Luhmann, a manutenção da expectativa é mais importante que sua imposição. Aponta o autor uma contradição intransigente entre aquele que espera e aquele que desaponta na “teoria da sanção”, “*tendendo a ignorar os muitos casos onde ambos – não raramente às custas da verdade – cooperam para reabilitar a norma atingida*.”¹⁷⁸

As expectativas normativas fazem parte das necessidades do convívio social e quanto maiores forem as possibilidades de interação, mais elevada se torna a exigência de expectativas normativas, o que leva a uma superprodução. O direito em relação a essa infinidade de expectativas apresenta-se como uma estrutura seletiva. Ele não surge do nada. Contudo, a institucionalização produz uma seleção evolutiva ao se escolher consensualmente quais são as

¹⁷⁵ “A par da sanções, portanto, existem outras estratégias de estabilização contrafática que se equivalem em termos funcionais.” (LUHMANN, Niklas. **Sociologia do Direito I**. Trad. Gustavo BAYER. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983, p. 73).

¹⁷⁶ LUHMANN, Niklas. *Op. cit.*, p. 71.

¹⁷⁷ Em uma nota de rodapé, o autor destaca que a sanção é algo facilmente constatável em termos empíricos. (LUHMANN, Niklas. *Op. cit.*, nota 67, p. 155)

¹⁷⁸ LUHMANN, Niklas. *Op. cit.*, p. 73.

projeções normativas úteis em um determinado corpo social.¹⁷⁹

A instituição funciona menos como criação, e mais como economia do consenso, na medida em que ele passa a ser pressuposto, não necessitando ser expresso. Em verdade, a coisa se passa como uma ficção institucional, que substitui o consenso fático. Luhmann cita, inclusive, pesquisas empíricas sobre a diferença entre expectativa institucional e a opinião fática, demonstrando que esse consenso expresso na instituição não passa mesmo de uma ficção.¹⁸⁰

Ocorre que as dificuldades em se estabelecer esse consenso (ainda que fictício) aumentam na medida em que aumenta a complexidade da sociedade: com esse aumento há uma diminuição crescente do número de expectativas que tenham validade comum para todos, ao mesmo tempo em que crescem proporcionalmente as expectativas específicas, válidas apenas para certos papéis, grupos ou sistemas funcionalmente diferenciados.

Tal dificuldade de generalização do consenso sobre expectativas aumenta porque os atores não mais conhecem as especificidades daqueles que exercem papéis diferentes dos seus, a tal ponto que quase não se pode mais esperar expectativas apropriadas por partes de terceiros.

Apesar dessas condições, e partindo da constatação que a complexidade só tende a aumentar, é preciso manter ou, por isso mesmo, até ampliar a eficiência da institucionalização em direção a uma melhor seletividade e estabilização social de expectativas comportamentais.

No caso da institucionalização do direito, uma das aquisições evolutivas fundamentais para a estabilização das expectativas mesmo diante das várias especificidades foi o contrato, que surge inicialmente como um modo de comprometimento interindividual. Mais do que o próprio comprometimento, o contrato, *“enquanto instituição, contribui para a elevação do grau de abstração, da elasticidade, da capacidade de adaptação e da possibilidade de diferenciação de expectativas comportamentais institucionalizadas.”*¹⁸¹ Essa característica será muito importante para a adaptação do direito à alta complexidade social e, como veremos no próximo capítulo, à própria ampliação do âmbito de atuação do Estado.

Voltando à normatização como forma de estabilização de expectativas em um mundo cada vez mais complexo, mesmo com todas as diferenciações e especificidades, o direito continua existindo como um meio de integração da sociedade, representando, ao menos dentro de certas fronteiras territoriais dos sistemas políticos, as expectativas de todos de uma maneira

¹⁷⁹ Esse consenso não pode ser considerado como uma expressa existência de convicções comuns, mas como um “consenso social geral”, que só precisa ser coberto pela experiência de algumas pessoas, em alguns momentos.

¹⁸⁰ Para as referências, cf. LUHMANN, Niklas. **Sociologia do Direito I**. Trad. Gustavo BAYER. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983, citações na nota de rodapé n° 80, p. 157.

¹⁸¹ LUHMANN, Niklas. *Op. cit.*, p. 90.

global. A aceitação dessa generalidade, aliás, só é possível através da mediação de um mundo em comum, onde estejam igualmente fundamentadas todas essas expectativas.

À síntese de muitas expectativas relacionadas à experiência cotidiana é atribuído um sentido, que tem um grau maior de abstração do que as expectativas e permite que entre elas exista alguma coerência.

As expectativas e suas respectivas atribuições de sentido não recaem apenas sobre pessoas, mas também sobre papéis, programas e valores. Se por um lado a expectativa em relação a uma pessoa individual guarda um elevado grau de concreção (para poder se esperar com segurança algo em relação a um indivíduo é necessário conhecê-lo ou ter dele referências pessoais confiáveis), na medida em que ela se refira a papéis, programas e valores, vai se elevando o grau de abstração progressivamente, e também progressivamente diminuindo a possibilidade de frustração.¹⁸²

Tais diferentes planos de sentidos não podem ser vistos isoladamente, porque se pressupõem e se condicionam mutuamente, participando todos da formação de expectativas. E os próprios mecanismos de cada uma dessas dimensões já atuam de forma reciprocamente seletiva. Uma dimensão delimita o campo do que é expectável da outra. A necessidade de sua atuação conjunta garante a coerência e a sua compatibilidade recíproca. Obviamente isso não significa uma imunização contra frustrações (quebra da expectativa), mas permite selecionar as expectativas comportamentais a serem generalizadas, tanto em termos temporais, como sociais e práticos, trazendo segurança para a vida em sociedade.

Esse é o papel do direito:

Definido nesses termos, o direito é concebido funcional e seletivamente – ou seja não através da constância de uma dada qualidade original do “dever ser”, nem através de um determinado mecanismo fático, por exemplo a “sanção estatal”. Esses elementos convencionais da definição do direito não são, com isso, excluídos ou tornados irrelevantes, mas referidos como características que determinam a natureza do direito. O direito não é primariamente um ordenamento coativo, mas sim um alívio para as expectativas. O alívio consiste na disponibilidade de caminhos congruentemente generalizados para as expectativas, significando uma eficiente indiferença inofensiva contra outras possibilidades, que reduz consideravelmente o risco da expectativa

¹⁸² Exemplificando, posso esperar do meu marido fidelidade, porque o conheço e sei de sua honestidade, seu amor e do valor que ele atribui à instituição do casamento. Da mesma forma, um terceiro que não nos conhece também pode, vendo a sua aliança e, portanto, seu *status* de “homem casado”, esperar que ele não assedie sua namorada, não mais por saber do seu caráter individual, mas por ser isso o que se espera dele no exercício do papel de homem casado. Por outro lado, em algumas sociedades, existem regras que proíbem o adultério. Assim, se o exemplo se referir a uma dessas sociedades, pode-se esperar que nenhum homem casado assedie a namorada ou esposa de ninguém, não só por ser isto o que se espera do seu papel de marido, mas ainda porque existe uma regra que estabelece qual deve ser a sua ação através de um programa condicional. Esta justificação já não serve mais quando a expectativa for sustentada num nível mais alto de abstração que é o dos valores. Ao contrário dos programas, os valores apresentam uma indeterminabilidade sobre qual seria a ação permitida, oferecendo grandes possibilidades de consenso e adaptações às situações individuais, sem a necessidade de sua modificabilidade. Para um maior detalhamento, cf. LUHMANN, Niklas. **Sociologia do Direito I**. Trad. Gustavo BAYER. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983, p. 93-109.

contrafática. A coação relevante para o direito em termos constitutivos reside na obrigatoriedade de selecionar expectativas, a qual, por seu lado, em poucos mas importantes casos pode motivar a imposição de determinados comportamentos. A necessidade de segurança que molda o direito se refere inicialmente à segurança sobre o preenchimento dessas expectativas através do comportamento esperado. Apenas após assegurar-se a congruência das expectativas através do direito do sistema social é que podem se desenvolver formas mais elevadas da generalização específica a cada dimensão, assim como congruências no plano reflexivo das expectativas sobre expectativas. Nesse sentido o direito é uma das bases imprescindíveis para a evolução social.¹⁸³

E o direito evolui junto com o sistema da sociedade, aqui entendido não como uma associação de homens concretos (corpo social), mas sim como um sistema estruturado de ações relacionadas entre si por meio de sentidos, o que não inclui, mas exclui, o homem concreto. Para Luhmann, no sistema social, homem e sociedade são reciprocamente ambiente. Esse raciocínio permite avaliar melhor a relação entre a sociedade e o direito.

O direito passa a ser visto como uma estrutura cujos limites e forma de seleção são definidos pelo sistema social.¹⁸⁴ Obviamente que ele não é a única estrutura social. O direito convive com as estruturas cognitivas, com os meios de comunicação, com a moral, com a religião, mas ele se torna imprescindível porque sem a generalização congruente de expectativas comportamentais normativas os homens não conseguem mais se orientar entre si.

Como estrutura do sistema social, o direito tem que ser institucionalizado ao nível da própria sociedade, pois é só aí que podem ser criadas aquelas instâncias que domesticam o ambiente para os demais sistemas sociais parciais. Daí se conclui que o direito se modifica e evolui com a evolução da complexidade social.¹⁸⁵

Luhmann esclarece como se dá essa evolução na teoria dos sistemas: os sistemas sociais criam formas de melhor solucionar os seus problemas em relação ao ambiente, encontrando formas mais elevadas e maiores alternativas de adaptação à complexidade crescente. Ao fazê-lo, eles criam complexidades para reduzir as complexidades, e com isso surge a necessidade de

¹⁸³ LUHMANN, Niklas. **Sociologia do Direito I**. Trad. Gustavo BAYER. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983, p. 115.

¹⁸⁴ LUHMANN, Niklas. *Op. cit.*, p. 170.

¹⁸⁵ Luhmann esclarece a relação entre a teoria do direito e a teoria da evolução social, com base em sua teoria dos sistemas:

“Hoje a teoria da evolução não pode mais ser interpretada como um processo causal simples, como uma relação de causa e efeito, para então se referir a categorias morais de interpretação de sentido da evolução como ‘progresso’. Ela tem que recorrer às concepções da teoria de sistemas, que podem esclarecer por que as mudanças estruturais, improváveis do ângulo da situação antiga, podem ser estabilizadas como conquistas evolutivas - por que, por exemplo, as formas mágicas de superação coletiva do medo podem ser substituídas por uma religiosidade que implique em uma responsabilidade individualizada e concebida abstratamente; ou por que as antigas formas de ajuda mútuas entre vizinhos enquanto instrumento de compensação temporal de necessidades podem ser substituídas pelo crédito financeiro juridicamente garantido; por que em outras palavras novas combinações se tornam sustentáveis a partir de risco e vantagens maiores. Tais problemas de estabilização têm sempre que ser avaliados com respeito à relação entre sistema e ambiente.” (LUHMANN, Niklas., *Op. cit.*, p. 171)

adaptação das antigas estruturas para estabilizar as novas conquistas evolutivas. Isso só será possível ao permitir maiores liberdades (as estruturas devem permitir mais ações, ou seja, devem ser compatíveis com um maior número de situações no sistema social). Concomitantemente, essas complexidades não podem ser aumentadas ao infinito, sob pena do sistema se confundir com o próprio ambiente, e, por isso, as estruturas devem possuir maiores possibilidades também de rejeitar expectativas (*“a possibilidade de dizer não tem que ser fortalecida”*¹⁸⁶).

Nesse processo de evolução do sistema social, na medida em que aumenta a sua complexidade, vão se formando sistemas parciais funcionalmente específicos. Tais sistemas são operativamente fechados, uma vez que são autorreferenciais (autopoieticos) em suas seleções e atribuição de sentido.

O próprio direito é autonomizado ao nível da sociedade através da crescente seleção de expectativas normativas, escolhendo como tais aquelas para as quais pode ser suposto consenso por parte de terceiros. A estabilização dessas expectativas se dá por meio da fixação de sentido capaz de ser transmitido por meio da linguagem. Aos sistemas de interação realizados para essa seleção jurídica Luhmann atribui a designação de processo. Por meio do processo, é decidido quais normas geram um consenso real ou presumível, tornando-se socialmente utilizáveis. É no processo que se gera e se estabiliza o sentido das normas em um contexto interpretativo, tornando-as transmissíveis. O grau de abstração e a complexidade do conjunto de normas vigente enquanto direito para cada situação dependerá de processos instaurados e dependerá do tipo e do grau de diferenciação sistêmica da sociedade.¹⁸⁷

A diferenciação funcional cria sistemas parciais para a solução de problemas sociais específicos, gerando uma superprodução de possibilidades que, por sua vez, exigem cada vez mais que se recorra a processos de seleção consciente. Possibilidades específicas de cada sistema parcial passam a não ser mais integráveis por meio de crenças em comum, acarretando o crescimento dos problemas e dos conflitos internos na sociedade.¹⁸⁸

¹⁸⁶ LUHMANN, Niklas. **Sociologia do Direito I**. Trad. Gustavo BAYER. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983, p. 173.

¹⁸⁷ LUHMANN, Niklas. *Op. cit.*, p. 181.

¹⁸⁸ Os exemplos são do autor:

“(…) As verdades cientificamente alcançáveis, por exemplo, podem colidir com as necessidades econômicas e políticas, enquanto que, inversamente, não se dispõe de verdades suficientes para as necessidades de decisão no âmbito econômico e político. O amor, enquanto princípio sistêmico da família, implica em exigência que, principalmente no caso da mulher, são pouco compatíveis com a atividade profissional. A economia gera temas de decisão política incômoda. A ciência da psicologia impõe tarefas irrealizáveis ao processo de educação na família e na escola. O aparelhamento tecnicamente ideal do exército ou dos hospitais não pode ser sustentado nem econômica nem politicamente, etc. As possibilidades e a realidade distanciam-se cada vez mais devido a esse princípio de formação de sistemas, e aqui parece residir o motivo em si para as tendências “anômicas” que a

Os sistemas parciais da sociedade tornam-se reciprocamente dependentes, ao mesmo tempo em que, para desempenharem confiavelmente suas funções, precisam ser protegidos de flutuações em outros sistemas por eles incontroláveis. Crescem as dependências e independências recíprocas, o que gera atritos e necessidades de compensação a que o direito tem que responder. Surgem necessidades de novas disponibilidades e de segurança, que devem ser satisfeitas mesmo com a constatação de que a liberdade de um significa a insegurança de outro. A busca pela mudança coexiste com a necessidade de estabilidade.

Luhmann identifica esse processo como o que gerou a positivação do direito. Noções jurídicas já familiarizadas pelo “direito dos juízes”¹⁸⁹ tornam-se questionáveis e inseguras, surgindo “rachaduras nos sistemas dogmáticos”, o que exige o recurso à legislação. Por mais contraditório que pareça, naquele momento a positivação do direito veio como resposta à necessidade de sua constante alteração, que passa a ser justificável pelo princípio da não vinculação do legislador às suas leis: a realidade social impunha a possibilidade de variação do direito. Contudo, era necessário diferenciar, nesse processo de variação, a desobediência do desejo de mudança.

Progressivamente, a instauração de processos legislativos como componente da vida político-estatal veio cumprindo essa função de reorientação do direito no sentido da positivação. Isso seria suficiente se a partir das mudanças na estrutura social não surgissem a cada dia novas e maiores possibilidades, problemas e necessidades de decisão. *“Torna-se evidente que nem todo o direito pode ser cunhado na forma genérica da lei, que as fixações programáticas do legislador não podem captar integralmente o sentido do direito vigente.”*¹⁹⁰

Hoje, a positividade não pode ser suficientemente compreendida como uma competência legislativa sobre todo o direito:

(...) No processo histórico de desenvolvimento da positivação do direito trata-se não somente da ampliação das atribuições legislativas com respeito a um dado sistema jurídico, também não do desaparecimento da hierarquia das leis, da simples continuidade da *lex positiva* após a perda da crença em fontes superiores do direito. Em termos mais estritos pode falar-se em positividade – no sentido do direito enquanto totalidade – somente quando o próprio estabelecimento do direito, ou seja, a decisão, tornou-se base do direito.¹⁹¹

Não há razões para se acreditar que essa decisão – que se tornou base do direito – seja apenas a decisão legislativa, ou mesmo a decisão dos juízes, devendo dela tomar parte também

sociedade moderna apresenta.” (LUHMANN, Niklas. **Sociologia do Direito I**. Trad. Gustavo BAYER. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983, p. 226)

¹⁸⁹ O autor parece referir-se à teoria do *common law*.

¹⁹⁰ LUHMANN, Niklas. *Op. cit.*, p. 235.

¹⁹¹ LUHMANN, Niklas. *Op. cit.*, p. 236.

os destinatários do direito, administradores e administrados, desde que essa contribuição se dê através de um processo diferenciado de decisão, que seja complementar ao processo legislativo, em resposta às mudanças que exigem um direito que possa captar cada vez mais possibilidades e ordená-las em processos seletivos, capazes de reduzir a complexidade e os conflitos internos no sistema social.

Ao exercer essa função, sobressai o problema da confiança, que pode ser analisada funcionalmente e comparada com outros mecanismos funcionalmente equivalentes para demonstrar que a confiança pode constituir uma forma mais efetiva de redução da complexidade.

2.4. A confiança sistêmica

Como todo mecanismo de redução da complexidade, a confiança permite a evolução ao cumprir a função de aumentar a potencialidade do sistema para o tratamento da complexidade. Com especial relevância no sistema luhmanniano, a confiança é um fato básico da vida social. Parafraseando Luhmann, uma completa ausência de confiança nos impediria, inclusive, de nos levantarmos da cama pela manhã.¹⁹²

Isso porque não podemos prever o comportamento do outro, imprevisibilidade esta tratada por Luhmann como uma “dupla contingência”. Significa dizer que não basta que cada um experimente a realidade para frustrar ou confirmar expectativas, sendo necessário prever as possibilidades de ações dos outros indivíduos, o que amplia significativamente o horizonte de expectativas. O preço dessa “dupla contingência” está na elevação do risco. Absorver perspectivas estranhas demanda confiabilidade.¹⁹³

Quanto mais complexa é a realidade social e maior o nível de interações, mais se dilui a possibilidade de se prever não só a expectativa do outro, como principalmente a expectativa que o outro tem de nós (o que Luhmann denomina de “expectativa sobre expectativa”).

Por isso se fazem necessários mecanismos que diminuam estas contingências, selecionem as possibilidades, e com isso reduzam a variedade de comportamentos esperados possíveis. Há alguns mecanismos ou sistemas que exercem esse papel, como o direito e a confiança sistêmica. Embora funcionalmente equivalentes, o direito e a confiança reduzem a

¹⁹² LUHMANN, Niklas. **Confianza**. Trad. Amada FLORES. Santiago: Anthropos. Universidad IberoAmericana, 1996, p. 5.

¹⁹³ LUHMANN, Niklas. **Sociologia do Direito I**. Trad. Gustavo BAYER. *Op. cit.*, p. 44-47. O que Luhmann chama de “contingência” é não só a possibilidade de qualquer seleção dentre as várias possíveis, como ainda a constatação de que possibilidades apontadas para uma dada experiência podem não estar mais disponíveis.

complexidade de maneiras diferentes.

Por maior que seja o esforço de organização, planificação e seleção jurídicas, é impossível que o sistema do direito consiga prever todas as possibilidades de ação e predizer de forma confiável todas as suas consequências. Há riscos e incertezas que escapam a qualquer previsão e têm que se ajustar na realidade prática. E para isso devem existir papéis encarregados dessa tarefa, nos quais se deposita confiança de que dominarão exitosamente quaisquer circunstâncias ambíguas. Luhmann exemplifica com papéis como o de um político ou o de um gerente, por exemplo, que são tipicamente monitorados em termos de resultados exitosos e não de normas mensuráveis. Isso porque a ação correta não pode ser identificada antecipadamente. Porém, o êxito – quando chega a aparecer – só aparece depois da ação, enquanto o compromisso teve que ser assumido de antemão. Este problema de tempo é resolvido pela confiança, dada como um adiantamento ao êxito durante um certo tempo: provisoriamente, confia-se que o outro dominará exitosamente as circunstâncias ambíguas, reduzirá a complexidade.¹⁹⁴

Ao contrário do direito, a redução não é feita por dedução, mas por indução. Por isso a confiança supõe a existência de sistemas como apoios a sua operação; porque a confiança se faz necessária justamente quando aquele que confia dispõe de menos informações do que as que seriam necessárias para assegurar o êxito de sua decisão.

Por isso, como diz Luhmann, “*a confiança se apoia na ilusão*”; porque o autor supera o déficit de informação baseado na experiência prévia do sistema ou do indivíduo. Quem demonstra confiança, antecipa o futuro. Como mecanismo de redução da complexidade, a confiança é um estado que se pretende seja assegurado no futuro, dentro do quadro das alternativas já selecionadas e reduzidas no presente.¹⁹⁵

Assim como outros mecanismos de redução da complexidade, a confiança utiliza generalizações de comportamentos baseados na experiência prévia, seja para influenciar as ações dos indivíduos, seja para compreender as ações dos outros indivíduos e formar expectativas em relação a elas. Esse estado, cuja complexidade já foi reduzida no presente, é que se pretende manter para o futuro.

O passado, como complexidade já reduzida, serve como referência para as ações futuras. Porém, isso só ocorre em um mundo que me é familiar. É a familiaridade que torna possível

¹⁹⁴ LUHMANN, Niklas. **Confianza**. Trad. Amada FLORES. Santiago: Anthropos. Universidad IberoAmericana, 1996, p. 42-43.

¹⁹⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar**. São Paulo: Noeses, 2009, p. XXXIV.

abrigar expectativas relativamente confiáveis.¹⁹⁶

A confiança não é necessariamente interpessoal. Confio naquilo que é previsível, e o que é previsível é aquilo que me é familiar. Neste ciclo, aquele sistema ou indivíduo que cumpre com os comportamentos esperados, torna-se mais previsível, portanto, torna-se familiar. A familiaridade e a confiança são, assim, mecanismos complementares de absorver as complexidades, e se unem uma a outra assim como o passado se liga ao futuro por meio do presente.

À medida que aumenta a complexidade, a ordem social tende a perder algo desta familiaridade, que passa a ser apenas fragmentária. Por outro lado, essa complexidade crescente cria uma maior necessidade de coordenação que se satisfaz cada vez menos através da familiaridade. Nessa situação, familiaridade e confiança devem buscar um novo ponto de estabilização, não mais baseado em um mundo experimentado seja imediata, seja historicamente.

Nasce, então, uma nova forma de confiança, a confiança em uma estrutura predeterminada que é a base para a confiança nos sistemas sociais, que implica renunciar à possibilidade de maior informação, bem como em uma “indiferença cuidadosa” quanto ao controle dos resultados.

Por isso se diz que a confiança não elimina o risco; antes, o pressupõe. Isso faz com que surjam mecanismos que diminuem o risco de se outorgar confiança, a exemplo da lei e do contrato, que conferem uma segurança especial a certas expectativas, tornando sancionável o comportamento violador.

Contudo, Luhmann defende que apenas em sistemas sociais bastante simples, sem problemas estruturais e cujos membros sejam familiares entre si, confiança e lei podem seguir sendo congruentes uma com a outra. Nesses sistemas se espera a confiança, e a quebra desta expectativa é sancionada como um delito. Ao contrário, nos sistemas sociais mais complexos e diferenciados a confiança não se reduz à confiança na lei e nas sanções que a lei torna possíveis.

¹⁹⁶ “Nos mundos familiares, o passado predomina sobre o presente e o futuro. No passado, não existem outras possibilidades; este é sempre complexidade reduzida. Portanto, uma orientação para o passado pode simplificar o mundo e torná-lo inocente. Pode-se presumir que o familiar permanecerá, que o confiável resistirá ao teste mais uma vez e que o mundo familiar continuará no futuro. E esta é geralmente uma hipótese plausível, uma vez que todos os homens dependem dela e ninguém se vê subitamente obrigado a fazer tudo de forma diferente. A humanidade não pode confiar a sua própria experiência vivida ao passado. Os elementos essenciais da experiência devem ser representados na história, uma vez que a história é a forma mais importante de reduzir a complexidade. Desta forma, a dimensão temporal em relação ao passado resolve um problema que pertence estritamente à dimensão social: a exclusão de ações inesperadas. A natureza socialmente contingente do mundo é assim obscurecida, de modo que no mundo familiar a inevitável construção social do sentido permanece anônima.” (LUHMANN, Niklas. **Confianza**. Trad. Amada FLORES. Santiago: Anthropos. Universidad Iberoamericana, 1996, p. 32-33 – Tradução livre)

Na verdade, a possibilidade de sanção em caso de rompimento das expectativas objetivadas na lei acaba criando uma alternativa para que o ator decida pela quebra ou não da confiança legalmente depositada, avaliando os riscos de sua conduta e sopesando seus custos e benefícios.

Diferentemente da lei, a estrutura da relação de confiança requer que este cálculo custo-benefício permaneça latente, “*desenvolvendo-se em sua forma generalizante em cada um de forma tranquilizadora*”.¹⁹⁷

Em um mundo complexo, a confiança recai nos diversos processos seletivos e em suas conexões recíprocas e tem origem em uma forma apreendida automaticamente através da experiência afirmativa e contínua. Da mesma forma, a experiência pode levar à desconfiança, que, tal como a confiança, também leva a uma simplificação, porém muito mais drástica: a possibilidade de ser enganado passa a ser sempre levada em conta ou, o que é ainda pior, a desconfiança passa a ser determinada positivamente, sob a forma de uma quase certeza do comportamento violador.

Nessa hipótese, torna-se ainda mais relevante o recurso a outros mecanismos de redução da complexidade que possam aliviar o peso e a tensão gerados pela desconfiança sistêmica. Em sentido contrário, até então, o direito tributário brasileiro em geral lida com a desconfiança eliminando possibilidades de ação: crescem em número e complexidade as obrigações acessórias, aumentam consideravelmente os casos de responsabilidade pela retenção de tributos, e, quanto ao novo tributo sobre valor agregado de competência compartilhada entre Estados e Municípios, criado pela Emenda Constitucional nº 132/2023¹⁹⁸, foi recentemente editada a lei complementar que regulamentou o *split payment*, condicionando o direito ao crédito pelas operações anteriores ao efetivo pagamento do tributo – verdadeiro recolhimento antecipado do IBS – na etapa anterior.¹⁹⁹

A seu turno, os contribuintes também não confiam na Administração Tributária, desconfiança esta que se estende ao Poder Judiciário e ao próprio Legislativo, que não raras

¹⁹⁷ LUHMANN, Niklas. **Confianza**. Trad. Amada FLORES. Santiago: Anthropos. Universidad IberoAmericana, 1996, p. 60.

¹⁹⁸ Constituição da República Federativa do Brasil:

“Art. 156-A. § 5º Lei complementar disporá sobre: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023) (...)

II - o regime de compensação, podendo estabelecer hipóteses em que o aproveitamento do crédito ficará condicionado à verificação do efetivo recolhimento do imposto incidente sobre a operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, desde que: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)a) o adquirente possa efetuar o recolhimento do imposto incidente nas suas aquisições de bens ou serviços; ou (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

b) o recolhimento do imposto ocorra na liquidação financeira da operação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)”

¹⁹⁹ Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025.

vezes motivam suas decisões tão somente na necessidade de aumento da arrecadação.²⁰⁰

Essa escalada da desconfiança tributária no Brasil de lado a lado tem se tornado a força destrutiva a que se referiu Niklas Luhmann. Por esta razão, urge que o sistema brasileiro recorra a outros mecanismos de redução da complexidade que possam aliviar o estresse gerado pela desconfiança sistêmica, evitando que “*o sistema social seja imediatamente destruído pelo aumento da desconfiança entre seus membros.*”²⁰¹

Dentre tais mecanismos, cabe a analisar o papel da legitimidade no sistema do direito como forma de fortalecimento da confiança nos processos de tomada de decisão.

2.5. O problema da legitimidade

Como bem afirma Luhmann, “*o direito não se origina da pena do legislador*”.²⁰² O legislador se depara com uma série de projeções normativas existentes, entre as quais ele opta ao tomar uma decisão jurídica. Esse processo não gera o direito propriamente dito, mas apenas sua estrutura em termos de inclusões e exclusões. Ele decide sobre o que será ou não vigente, mas não cria o direito do nada.

O direito resulta de estruturas do sistema que permitem selecionar dentre as expectativas comportamentais quais merecem ser alçadas ao nível normativo, e isso se dá através do desenvolvimento de possibilidades e de sua redução a uma decisão, que pode ser legislativa, judicial, ou até mesmo uma decisão do administrador, embora essa última seja raramente referida como uma decisão jurídica.²⁰³

Assim, o conceito de positividade pode ser formulado não só como o direito estatuído (escolhido) através de decisões, mas também o direito que vige em razão de decisões, e por isso

²⁰⁰ Em um artigo intitulado “Programa ‘Confia’ da Receita: boa-fé e confiança na tributação”, publicado no CONJUR, Jimir Doniak Jr. traz alguns exemplos de situações concretas recentes que estimularam a desconfiança dos contribuintes em face do Poder Público. Como bem lembra o autor, circula nas redes sociais um “meme” que retrata uma criança se jogando de uma escada, esperando que um adulto a segure. Porém o adulto inesperadamente se afasta e a criança cai no chão. No alto da imagem consta a palavra “confia”, com o mesmo tipo de letra e a logomarca do programa de conformidade cooperativa da Receita Federal do Brasil de mesmo nome. (DONIAK Jr., Jimir. Programa ‘Confia’ da Receita: boa-fé e confiança na tributação. In: **Revista Consultor Jurídico**. 29 de julho de 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-jul-29/boa-fe-e-confianca-na-tributacao/> Acesso em: 14.08.2024)

²⁰¹ LUHMANN, Niklas. **Confianza**. Trad. Amada FLORES. Santiago: Anthropos. Universidad IberoAmericana, 1996, p. 133.

²⁰² LUHMANN, Niklas. **Sociologia do Direito II**. Trad. Gustavo BAYER. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1985, p. 8.

²⁰³ O próprio Luhmann parece não ter se atentado para isso em seu Sociologia do Direito, como se pode observar da seguinte passagem:

“É necessário, em outras palavras, diferenciar entre atribuição e causalidade. A proeminência especial do processo decisório (por instâncias legislativas ou por juízes) e sua relevância na positivação da vigência do direito não podem levar à sua interpretação como algo criativo ou causal; o direito resulta de estruturas sistêmicas que permitem o desenvolvimento de possibilidades e sua redução a uma decisão, consistindo na atribuição de vigência jurídica a tais decisões. (...)” (LUHMANN, Niklas. **Sociologia do Direito II**, *Op. cit.*, p. 8).

mesmo é contingente e modificável.

Essa mutabilidade confere ao direito uma nova referência em termos temporais: hoje vige um direito que não existia antes, e pode ser que venha a não ter vigência amanhã. Ele flui de forma controlável, adequando-se às sociedades funcionalmente diferenciadas e ao elevado grau de dependência entre os diversos processos decisórios. *“Dessa forma, o ‘bom direito’ parece residir não mais no passado, mas em um futuro em aberto.”*²⁰⁴ O direito torna-se um instrumento de modificação planejada da realidade.

Como uma das estruturas sociais que garantem as expectativas contra a contingência a que estão sujeitas, o direito exige um detalhado processo de fixação de expectativas normativas (seleção) para atingir o seu objetivo final. Só se torna direito aquilo que passa pelo filtro de um processo e por meio dele possa ser reconhecido como tal. É isso que vai lhe conferir legitimidade. Principalmente porque não existe um único processo decisório, mas longas cadeias decisórias que demandam coerência e integração.

Isso é possível quando os processos constituídos para a elaboração de decisões coletivamente vinculativas são desenvolvidos de acordo com uma programação decisória. O programa a que se refere Luhmann é justamente o estabelecimento de condições para que uma decisão possa ser considerada como correta. O direito estabelece uma expectativa condicional entre um conjunto de fatos e suas consequências jurídicas, cuja execução pressupõe a análise e a seleção, portanto, uma decisão.

O processo de decisão jurídica tem uma diferenciação funcional que vai muito além da que decorreria da concepção tradicional da divisão dos poderes. Por trás da separação entre executivo, legislativo e judiciário, existem importantes diferenças na complexidade a ser dominada pelo direito. Por isso, Luhmann diferencia entre decisões programadoras e decisões programadas, cada uma delas vinculada a diferentes condições de organização. As condições sistêmicas sob as quais o direito pode ser criado são diferentes daquelas sob as quais ele é aplicado.²⁰⁵

No aspecto da criação do direito, a positivação traz consigo uma grande elevação dos riscos. O primeiro deles está relacionado à formação da dominação política (poder político) e o fato dela poder dispor do direito.²⁰⁶ A esse risco da dominação política absoluta e soberana

²⁰⁴ LUHMANN, Niklas. **Sociologia do Direito II**. Trad. Gustavo BAYER. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1985, p. 11.

²⁰⁵ LUHMANN, Niklas. *Op. cit.*, 1985, p. 51.

²⁰⁶ Não foi por outro motivo que teóricos do *common law* referiam-se a uma “razão artificial” para identificar a prática. Edward Coke, autor da famosa frase: *“o common law em si nada mais é do que razão”*, apressou-se em esclarecer que com esta afirmação ele não quis se referir à razão natural e ordinária dos homens, mas a uma perfeição artificial da razão obtida por longo estudo, observação e experiência. Embora esta ideia em princípio

respondeu-se com o conceito de Estado de Direito, no sentido de um Estado protetor do direito e que pressupõe direitos subjetivos congêntos que não seriam constituídos politicamente e que, por essa razão, se imporiam à prática jurídica do Estado, estando imunes não só a eventual disposição político-administrativa, mas até mesmo à legislação.

Outro risco da positivação do direito decorre do fato de que por meio da seleção legislativa de expectativas algumas condutas passam a ser juridicamente combatidas, mas inúmeras outras passam a ser juridicamente permitidas, ensejando a necessidade crescente de novas regulamentações.²⁰⁷ O problema da segurança deixa de ser apenas a necessidade de proteção jurídica contra ações ilegais, mas de segurança em face de ações legais, o que envolve diversas disposições que se contradizem no próprio direito e que ensejam constantes controles e adaptações jurídicas.

O terceiro problema da positivação foi que ela permitiu que o direito se tornasse tão complexo a ponto de o indivíduo não mais poder conhecê-lo. Até mesmo os estudiosos do direito têm que concentrar seus conhecimentos em um recorte cada vez mais delimitado e dedicar grandes esforços para se manterem atualizados. Apesar dessa evidente incapacidade de apreensão do direito pelo indivíduo comum, a antiga regra de que o desconhecimento da lei não justifica o seu descumprimento ainda é tida como inquestionável.²⁰⁸

Ao se deparar com essa elevada complexidade, surgem estratégias de defesa, e uma delas é a grande indiferença do homem em relação a todas essas diversidades. Realmente, para

possa levar à noção de que a razão artificial da *common law* estava centrada no descrédito acerca do poder de raciocínio prático de pessoas comuns, e, paralelamente, na auto-valorização de profissionais de elite, o contexto em que o termo foi utilizado por Coke nos leva a outra conclusão. Um dos primeiros usos do termo "razão artificial" veio na resposta de Coke a uma série de tentativas de James I de remover dos tribunais de *common law* certos casos de seu interesse e decidi-los pessoalmente. E foi esta "razão natural" do Rei (ou seus ministros) que Coke contrastou com a "razão artificial" da *common law*. Em síntese, contra as demandas da vontade soberana (poder político), Coke insistiu na razão artificial da *common law*, isto é, na regra do direito através do exercício da razão disciplinada em tribunais abertos de justiça. O objetivo, assim, não era o de criar um abismo entre o direito e a razão prática do homem comum, mas restringir a incursão arbitrária da vontade política no processo decisório. Para maiores aprofundamentos, cf. POSTEMA, Gerald. Classical Common Law Jurisprudence (Part I). In: **Oxford University Commonwealth Law Journal**. 2002, p. 155-180. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/228183293_Classical_Common_Law_Jurisprudence_Part_1 Acesso em: 24.04.2023; e Classical Common Law Jurisprudence (Part II). In: **Oxford University Commonwealth Law Journal**. 2003, p. 1-28. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/308556713_Classical_Common_Law_Jurisprudence_Part_II Acesso em: 24.04.2023.

²⁰⁷ "Por isso, as trincheiras contra o perigo não podem mais ser erigidas no terreno da oposição entre o legal e o ilegal; elas atravessam o próprio direito como regulamentação e distribuição dos riscos: leis podem ser modificadas, mas só no contexto da constituição e de determinadas dificuldades; contratos podem ser denunciados, mas só por motivos especiais; direitos subjetivos podem ser desapropriados, mas só no interesse público e através de indenizações; permitem-se ações cujos resultados já se supõem danosos, mas para isso já se prevê uma responsabilidade por risco de danos." (LUHMANN, Niklas. **Sociologia do Direito II**. Trad. Gustavo BAYER. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1985, p. 55)

²⁰⁸ LUHMANN, Niklas. **Sociologia do Direito II**. *Cit*, p. 55-56.

os indivíduos em geral quase todas as prescrições jurídicas não encontram qualquer aplicação. Pouco importam quais sejam os requisitos para a constituição de uma *holding*, ou para a alteração do estatuto social de uma sociedade anônima. É irrelevante saber quais são os insumos que dão direito a créditos de PIS/COFINS, e se a empresa da qual adquire um produto está sujeita ao regime cumulativo ou não cumulativo do imposto. O indivíduo não sente o direito como um assunto seu, reconhecendo apenas suas próprias expectativas e interesses, que eventualmente podem ou não coincidir com o direito.

A transformação do direito no sentido da constituição de uma estrutura seletiva de expectativas, que é contingencial e dependente de decisões, coloca em outras bases o problema de sua legitimidade.

Embora essencial a um Estado que se pretenda de direito, a democracia política por si só não representa uma legitimação suficiente para as decisões, nem mesmo para as decisões políticas e legislativas, tomadas por aqueles que foram direta ou indiretamente escolhidos pelo povo como seus representantes, que dirá para as decisões judiciais.

A legitimidade institucional, segundo Luhmann não reside em uma concordância valorativa com a decisão, nem no consenso consciente, mas sim na possibilidade de se supor a aceitação dos atingidos. Em outras palavras, *“pode-se afirmar que legítimas são as decisões nas quais pode-se supor que qualquer terceiro espere normativamente que os atingidos se ajustem cognitivamente às expectativas normativas transmitidas por aqueles que decidem”*.²⁰⁹

Como é possível supor essa assimilação, mesmo por aqueles que são prejudicados pela decisão? Luhmann afirma que os dispositivos que permitem essa assimilação podem ser referidos a dois mecanismos complementares: a eficácia generalizante da força física (sanção e coação) e a participação em processos.²¹⁰

Embora reconheça a importância da força física como elemento de consolidação da confiança no direito, Luhmann observa que esperar a assimilação das decisões com base exclusivamente na ameaça do uso da força levaria a um regime de terror altamente instável, cuja instabilidade – acrescentamos – decorre justamente do fato de que tal regime repousaria na falsa suposição de que todos os desvios serão identificados e detectados pelo direito.

Por isso, são introduzidos no sistema outros dispositivos responsáveis pela assimilação das decisões vinculativas e que atuam evitando que terceiros consolidem expectativas que contrariem essas mesmas decisões: essa é a função essencial dos processos juridicamente

²⁰⁹ LUHMANN, Niklas. **Sociologia do Direito II**. Trad. Gustavo BAYER. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1985, p. 64.

²¹⁰ LUHMANN, Niklas. *Op. cit.*, p. 64.

regulados, tais como o processo de eleição política, o processo legislativo, o processo judicial e, por que não, também os processos decisórios da Administração.

Luhmann compara, logo no prefácio de sua obra “Legitimação pelo Procedimento”, as categorias do contrato e do procedimento, ambas como fator de legitimação das decisões, porém em âmbitos distintos²¹¹:

(...) Tal como a categoria do contrato para o âmbito da “sociedade”, assim a categoria do procedimento para o âmbito do “estado” parece apresentar aquela fórmula mágica que combina a mais alta medida de segurança e liberdade que se pode praticar concretamente no dia-a-dia e que transmite, enquanto instituição, todas as resoluções do futuro. Contrato e procedimento parecem, numa perspectiva evolucionária, aquisições improváveis que permitem à época atual estabelecer-se sobre a variabilidade e eliminar qualquer futuro possível.²¹²

E o autor vai se debruçar sobre esses processos e seus fatores de legitimidade²¹³. Apesar do foco no processo de eleição política, no processo legislativo e no processo judicial – que o autor aponta como as três formas de procedimentos estruturalmente decisivos nos sistemas políticos atuais – importa-nos aqui o procedimento administrativo de aplicação e constituição do direito, por ser este o foco do nosso trabalho de pesquisa.

2.6. Procedimentos decisórios da Administração

Ainda hoje inexiste uma teoria geral homogênea que possa ser aplicada a todos os procedimentos juridicamente regulados, que são praticados de maneiras mais diversas nos diferentes setores estatais. Contudo, aqueles que se debruçaram e ainda se debruçam sobre os requisitos e condições de procedimentos, por mais diversos que sejam suas funções e seus objetivos e independente do preenchimento de certos requisitos formais de validade, costumam colocar ou a verdade ou a justiça da decisão como seu escopo final.

No entanto, como constata Luhmann, um sistema que tenha que assegurar a possibilidade de decisão para todos os problemas levantados, como é o sistema jurídico, é incapaz de garantir que todas as decisões sejam as corretas ou as mais adequadas para cada uma das situações.²¹⁴

²¹¹ Dissemos que a comparação é curiosa, pois nossa tese pretende demonstrar que um dos fatores de legitimação das decisões administrativas vinculativas reside a um só tempo no consenso (característico dos contratos) e no procedimento, fatores de legitimação estes que não se excluem, mas se complementam. Note-se, no entanto, que àquela época – e estamos falando do início da década de 60 – não se chegaria a esta conclusão, pois ainda não se questionava a clássica divisão entre Estado e sociedade, e onde cada um tinha seu campo e forma de atuação distintos e supostamente muito bem definidos. Analisaremos mais detalhadamente a aproximação e até mesmo a sobreposição de funções Estado-sociedade no capítulo 3.

²¹² LUHMANN, Niklas. **Legitimação pelo procedimento**. Trad. Maria da Conceição Côrte-Real. Brasília: Ed. Universidade de Brasília, 1969, p. 7.

²¹³ LUHMANN, Niklas. *Op. cit.*

²¹⁴ LUHMANN, Niklas. *Op. cit.*, p. 24.

Importa, assim, não o objetivo final do procedimento em si, e se a decisão vinculativa por meio dele alcançada foi ou não a decisão correta, mas sim a legitimidade de sua adoção. Legitimidade pode ser aqui definida como “*uma disposição generalizada para aceitar decisões de conteúdo ainda não definido, dentro de certos limites de tolerância.*”²¹⁵

Essa disposição à tolerância presume um consenso básico quanto à validade legítima de decisões vinculativas, que se pode alcançar independentemente da existência de acordo quanto ao que seja objetivamente justo no caso particular. Em razão da complexidade elevada e crescente, além da mutabilidade do sistema social, é necessário assegurar que decisões vinculativas se apresentem como premissas do comportamento mesmo sem que se possa especificar com antecedência quais serão as decisões concretas a serem tomadas. E isso só pode se dar por meio da legitimação pelo procedimento e pela igualdade de oportunidades.

A legitimação pelo procedimento, ao contrário do que possa inicialmente parecer, não é uma espécie de justificação pelo direito processual, nem mesmo se refere à previsão normativa de valores e princípios que garantam em tese igualdade de oportunidades e o igual direito de participação. Trata-se de um acontecimento real, que se dá através do efetivo processo de comunicação.

Por sua vez, procedimento aqui deve ser entendido não como uma série concatenada de atos, uma sequência fixa de ações previamente determinadas. Tal afirmação não afasta a necessidade de que procedimentos públicos devam se submeter a determinados ritos, que são especialmente importantes naqueles âmbitos em que se verifica uma necessidade maior de segurança, tal como no Direito Tributário. No entanto, ao falar em procedimento Luhmann não está se referindo ao rito, mais sim ao procedimento compreendido como sistema social de ação, que desempenha a função específica de aprofundar uma decisão obrigatória.²¹⁶

Como todo sistema social, uma de suas características importantes é reduzir a complexidade do mundo, o que se obtém através da criação de estruturas seletivas especiais. Porém, cada procedimento tem sua própria história, o que implica na sua diferenciação e autonomia em relação a outros tipos de procedimentos de acordo com uma perspectiva funcional. É o que Luhmann chama de variação estrutural.

A diferenciação entre os processos de decisão política, os processos administrativos de aplicação do direito e os processos judiciais é auto-evidente. Não se trata da simples divisão

²¹⁵ LUHMANN, Niklas. **Legitimação pelo procedimento**. Trad. Maria da Conceição Côrte-Real. Brasília: Ed. Universidade de Brasília, 1969, p. 30.

²¹⁶ LUHMANN, Niklas. *Op. cit.*, p. 37-47.

clássica entre os poderes, tendo mais a ver com a separação entre legislar e aplicar as leis.²¹⁷ Aplicar as leis é um ato de interpretação, porém uma interpretação comprometida com o direito. O paradoxo é que, como ato de interpretação, a aplicação também cria o direito.

Parafraseando Luhmann, o direito não é criado do nada, e aqui, com ainda maior razão, a criação do direito por meio de decisões administrativas obrigatórias está comprometida com a seleção promovida dentro do próprio sistema, através de suas estruturas.

De todo modo, existe um ponto em comum entre todos esses processos decisórios, porque todos os sistemas sociais permitem tanto a cooperação como o conflito: como sistemas sociais parciais que são, também os procedimentos, quaisquer que sejam, fundem ambas as funções. Ao fundi-las, os processos jurídicos podem assumir a função de uma *“procura cooperante da verdade a partir de pontos de vista divergentes e funções de apresentação e decisão de conflitos”*.²¹⁸

Os métodos de decisão administrativa em uma sociedade altamente complexa já não podem ser unicamente a racionalidade burocrática pura e simples, até mesmo porque não existe mais uma única decisão justa ou correta. O potencial para se atingir aquela decisão que mais se aproxima da melhor possível, com o maior número de informações disponíveis, só pode ser alcançado por meio da cooperação. Isso porque o tempo e a capacidade do indivíduo para a reflexão racional não são suficientes se comparados à capacidade de decisão de sistemas complexos.

Por essa razão, tornam-se necessários processos de decisão capazes de efetivar realmente a cooperação organizada entre os participantes. O próprio Luhmann esclarece por quais motivos a legitimidade, em tais casos, advém dessa cooperação:

(...) Porém, logo que há diversas soluções utilizáveis ou “defensáveis”, e isso é típico das situações reais de decisão da administração, o próprio processo de seleção adquire um peso real. Dele dependem então, quais as soluções a serem escolhidas. Trata-se, então, de saber quais são as informações e onde existiram em primeiro lugar, como o problema se define, como se estruturava a situação no início, em que direção as reflexões e posteriores averiguações eram por elas orientadas, quais os custos e circunstâncias ligados às únicas diligências possíveis de reflexão e averiguação, quais as possibilidades eliminadas desde o princípio por motivo de informação ainda insuficiente, onde e como se fixaram os “pontos em suspenso” e as alternativas sobre as quais se discutiu com seriedade e que eventualmente, nas esferas mais elevadas, se discutiram de forma responsável.²¹⁹

²¹⁷ Luhmann faz a distinção entre decisões programadoras, de um lado, e decisões programadas, de outro. Enquanto as primeiras envolvem uma programação finalística, voltada para o futuro, as decisões programadas são programas de validação condicional, que se voltam para o passado. Para maior aprofundamento, cf. LUHMANN, Niklas. **Sociologia do Direito II**. Trad. Gustavo BAYER. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1985, p. 34-42.

²¹⁸ LUHMANN, Niklas. **Legitimação pelo procedimento**. Trad. Maria da Conceição Côrte-Real. Brasília: Ed. Universidade de Brasília, 1969, p. 45.

²¹⁹ LUHMANN, Niklas. *Op.cit.*, p.166.

E é o próprio autor quem conclui que “*uma tal teoria de organização orientada para o processo de decisão (...) é desconhecida na prática da administração pública*”.²²⁰ Isso não pode continuar assim.

Um processo de decisão administrativa que se pretenda organizado demanda não só a necessária comunicação e compartilhamento de informações dentro e entre as repartições – o que, sem dúvida alguma é uma imposição para o planejamento adequado de processos de decisão. Muitas vezes as informações que levarão a uma decisão de racionalidade ótima estão fora da burocracia institucional da administração.

Não se pode falar de decisão administrativa sem que se remeta ao ato administrativo, entendido como manifestação de autoridade, e que durante um longo período foi o modo por excelência de atuação da Administração. No Estado liberal, o ato administrativo buscava conciliar a um só tempo o caráter autoritário do exercício de um Poder do Estado, com um compromisso com a legalidade como instrumento de garantia dos cidadãos.²²¹ Mesmo nesse contexto de prevalência do agir autoritário da Administração, por isso mesmo chamada de policial, como leciona Carlos Ari Sundfeld, “*entre a lei e o ato administrativo existe um longo percurso*”.²²²

Naquela concepção de Administração, no entanto, a participação do administrado só era admitida para impugnar um ato eivado de ilegalidade, o que ocasionou uma visão objetivista do contencioso administrativo e, portanto, do processo e do procedimento administrativo que só se prestavam para atacar a decisão ilegal.

Com a passagem para o Estado Social, o surgimento de uma Administração prestadora de serviços e bens em favor da sociedade, e o aumento incessante da complexidade social, a lei não consegue mais detalhar todas as atuações demandadas da Administração, nem selecionar todas as possibilidades que a cada dia se apresentam em maior número nos sistemas sociais.

²²⁰ LUHMANN, Niklas. **Legitimação pelo procedimento**. Trad. Maria da Conceição Côrte-Real. Brasília: Ed. Universidade de Brasília, 1969, p. 166.

²²¹ Tal aparente paradoxo, resultado do momento de ruptura da Revolução Francesa como marco da passagem do estado Absolutista para o Estado Liberal burguês, foi bem notado por Vasco Pereira da Silva:

“A teorização do Estado democrático e liberal apresentava, pois, uma ‘costela’ autoritária, ao lado de uma ‘costela’ liberal, o que permite explicar a relação de continuidade existente entre o Estado absoluto e o Estado liberal. O Estado liberal, tal como vai ser concretizado no continente europeu, era, no fundo, o resultado de um compromisso de princípios liberais, ao nível da organização do poder político, e princípios autoritários, ao nível do funcionamento e controlo da Administração. Compromisso ‘prático’, esse, que não era de resto contraditório com a própria matriz ‘teórica’ do modelo de Estado liberal (que, como vimos, apresentava simultaneamente uma matriz democrática/autoritária e uma matriz liberal), e que vai surgir em toda a sua plenitude no entendimento da Administração Pública.” (SILVA, Vasco Manoel Dias Pereira da. **Em busca do ato administrativo perdido**. Ebook. Coimbra: Almedina, 1995, p. 16)

²²² SUNDFELD, Carlos Ari. A importância do procedimento administrativo. In: **Revista de Direito Público**. N. 84. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987, p. 64–74, p. 65.

Torna-se necessário superar a ideia de que a aplicação do direito pelo administrador é uma simples tarefa de subsunção, substituindo essa noção pela ideia de que o direito resulta de todo o ordenamento, que não se limita às normas legais.

Aquela ideia de processo administrativo como sinônimo de contencioso administrativo, em que a participação do indivíduo na decisão administrativa se limitava a questionar *a posteriori* o ato eventualmente ilegal, também não era mais suficiente à nova realidade. Mesmo porque com o aumento das funções do Estado e a imprecisão dos textos legislativos de forma a abarcar todas essas novas tarefas, tornava-se necessário garantir aos cidadãos a juridicidade não apenas dos fins, mas ainda dos meios, condições e formas da atuação estatal.²²³

Provavelmente foi essa origem do processo administrativo – que surge como um espelho do modelo jurisdicional – que explica uma compreensão dos procedimentos decisórios da administração como algo unilateral, ou, mesmo nos casos em que se admita e se valorize a participação dos administrados, que esta participação se dê na forma de um contraditório, à semelhança de um processo de resolução de conflitos entre duas ou mais partes.

Essa noção atrai uma participação, ainda que conjunta, com todas as reservas possíveis, seja por parte da Administração, seja dos administrados. Não se deveria encarar os processos da administração apenas como instituição para alívio da jurisdição!²²⁴

A legitimidade a ser alcançada no processo de decisão depende da escolha das formas de organização procedimental, que se otimiza e se qualifica por meio do consenso e da cooperação. Consenso e cooperação que se encontram na confluência entre a “contratualização” da atuação do Estado, de um lado, e na procedimentalização no âmbito da sociedade, de outro, essa sim “*a fórmula mágica que combina a mais alta medida de segurança e liberdade que se pode praticar*” numa era que pretende superar a grande dicotomia entre interesse público e interesse privado.²²⁵

2.7. O fenômeno da procedimentalização

A cita de Luhmann que encerra o item precedente referia-se à categoria do “contrato”

²²³ GUEDES, Demian. **Processo administrativo e democracia - uma reavaliação da presunção de veracidade**. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 44.

²²⁴ Luhmann, ao tratar da jurisdição administrativa existente em países como a Alemanha e os Estados Unidos, e sua inadequação como modelo de processualidade decisória da Administração, destaca:

“(…) Este gênero de processo não poderia, de qualquer forma, ter a função do último meio para os interessados, tal como é o caso dos Estados Unidos, perante uma garantia legal pouco satisfatória e também não poderia ser válido como modelo do próprio processo administrativo, que não pode progredir em toda parte, meramente por reflexões práticas.” (LUHMANN, Niklas. **Legitimação pelo procedimento**. Trad. Maria da Conceição Corte-Real. Brasília: Ed. Universidade de Brasília, 1969, p. 174)

²²⁵ LUHMANN, Niklas. *Op. cit.*, p. 7.

para o âmbito da sociedade, de um lado, e a do “procedimento” para o âmbito do Estado, de outro. O que ousamos propor nesse momento é repensar essa dualidade para propor um modelo de atuação que combine o consenso característico das formas contratuais e o procedimento como forma de atuação conjunta do binômio Estado-sociedade.

Vivemos em uma era em que a “crise do Estado” é hoje identificada como uma decorrência do seu agigantamento, que foi necessário para atender às demandas em todas as áreas a que o Estado Social se propôs a abraçar. O crescimento da máquina estatal fez com que o Estado interventor aumentasse continuamente seus gastos, gerando Estados deficitários e financeiramente inviáveis.²²⁶ Em resposta à incapacidade estatal de prover todas as demandas sociais com qualidade e custos que possam ser suportados pela sociedade, os particulares foram chamados a atuar em conjunto com o Estado, que abandona em parte seu papel de fornecedor de bens e prestador de serviços e passa a ser o regulador dessas mesmas atividades, ora atribuídas à iniciativa privada. Surge o Estado regulador.

Esse novo modelo de Estado vem acompanhado de um progressivo crescimento da chamada juridificação (regulacionismo) das relações sociais. Com ele, recoloca-se o problema da legitimação do direito como a exigência por condições formais de validação das decisões a serem tomadas nos mais diferentes âmbitos, por meio de procedimentos que forneçam garantias de racionalização das escolhas nos domínios público e privado.²²⁷

Muito se fala sobre a procedimentalização como rito, como série concatenada de atos descritos em lei para se atingir uma determinada finalidade, a chamada procedimentalização burocrática. Cabe aqui reiterar que não é desse procedimento que se trata, mas sim do procedimento como sistema social de ação, e, portanto, como mecanismo de redução das complexidades e estabilização de expectativas normativas que se apresentam na relação Estado-sociedade.

Na procedimentalização do direito, abandona-se a estratégia de estabilização de expectativas apenas através dos processos legislativos de seleção passando-se a estabelecer instrumentos para a ação que fomentam a cooperação entre os diferentes atores sociais (incluindo o Estado). Instaura-se, assim, um novo nível de justificação do direito, alicerçado por procedimentos que se legitimam na medida em que se realizam e cumprem a sua

²²⁶ GUEDES, Demian. **Processo administrativo e democracia - uma reavaliação da presunção de veracidade**. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 45.

²²⁷ DINIZ, Antônio Carlos de Almeida. Legitimação procedimental e modernidade: A problemática da legitimidade jurídico-política em sociedades complexas. In: **Revista de Informação Legislativa**. V. 38. N. 150, p. 99-120, 2001, p. 101. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/681> Acesso em 11.01.2024

finalidade.²²⁸

Trata-se, assim, do procedimento não apenas como modo de atuação administrativa, mas como o componente estrutural de um ordenamento jurídico, que deixa de ser focado primordialmente em normas de conduta e passa a ser orientado principalmente por normas de organização e coordenação.²²⁹

Como já afirmado, no que se refere aos procedimentos (jurídicos, políticos e administrativos), Luhmann adota uma visão inovadora ao traduzi-los de acordo com sua teoria sistêmica. Sendo o direito um subsistema social diferenciado funcionalmente e considerando a elevada complexidade com a qual tem que lidar, mostrou-se insuficiente a visão formalista/ritualística do direito e de seus procedimentos, que deveriam ser substituídos por mecanismos de seleção e estabilização de símbolos mais indiretos e generalizados do que os atuais, capazes de absorver a elevada variabilidade do sistema social.

Contudo, por se tratar o sistema do direito de um sistema operativamente fechado, “*os procedimentos jurídicos de ação só se legitimam no contexto de sua instrumentalidade institucionalizada por uma racionalidade formal que lhes é peculiar dentro de sua estrutura autopoietica.*”²³⁰ Assim é que as decisões vinculativas partem do âmbito interno do sistema.

Cada procedimento tem uma história e uma função, e para a legitimação pelo procedimento essa diferenciação e autonomia é que permitem a atuação dos participantes no sentido da redução da complexidade. E, principalmente no que se refere à relação jurídica Estado-sociedade no contexto moderno, em Luhmann encontramos a justificativa para a conclusão de que um relacionamento cooperativo pela via do procedimento é realidade que se impõe: só por meio da cooperação, os participantes podem ser motivados a tomarem, eles

²²⁸ Nesse sentido, leciona Antônio Carlos de Almeida Diniz:

“Isso nos faz supor que, sob o influxo de uma demanda acentuada por garantias e racionalização de escolhas, todas as decisões funcionalmente relevantes para a dinâmica social são tomadas ou passam a ser tomadas mediante condições controladas chamadas genericamente de procedimentos, procedimentos esses que podem ou não, diga-se de passagem, afirmar-se como válidos a partir de uma origem eventualmente consensual, conforme a perspectiva conceitual adotada. Como não poderia deixar de ser, isso traduz-se na significativa tendência constatada em recentes formulações doutrinárias, indicativas de um resgate da racionalidade procedimental na interseção de teoria do direito e filosofia política, mais do que a ênfase em seus aspectos puramente cognitivos, fenômeno esse que se reflete necessariamente nos novos rumos assumidos pela fórmula procedimental enquanto recurso racional para se tomar decisões vinculantes em sua função de elemento legitimante da ordem jurídico-social e de deslinde de conflitos estatais e para-estatais.” (DINIZ, Antônio Carlos de Almeida. Legitimação procedimental e modernidade: A problemática da legitimidade jurídico-política em sociedades complexas. In: **Revista de Informação Legislativa**. V. 38. N. 150, p. 99-120, 2001, p. 101. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/681> Acesso em 11.01.2024)

²²⁹ Nunca é demais repetir que isso não significa de modo algum que o direito possa abrir mão das normas de conduta. Sem elas, não seria possível atualmente a convivência em sociedade. Significa apenas que elas não são as únicas que representam o direito.

²³⁰ DINIZ, Antônio Carlos de Almeida. Legitimação procedimental e modernidade: A problemática da legitimidade jurídico-política em sociedades complexas. In: **Revista de Informação Legislativa**. V. 38. N. 150, p. 99-120, 2001, p. 104. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/681> Acesso em 11.01.2024

próprios, os riscos de sua ação, a atuarem conjuntamente na absorção da incerteza e dessa forma a contraírem gradualmente um compromisso.²³¹

A legitimação pelo procedimento não conduz, necessariamente, ao consenso efetivo, à uniformidade de opiniões e interpretações sobre o direito e a justiça ou injustiça da decisão. Porém, a organização do procedimento tem a capacidade de especificar a insatisfação e de permitir a absorção dos protestos. Substitui-se a incerteza de qual será a decisão, sobre a certeza de que uma decisão ocorrerá, e tal decisão será legitimada pela confiança mútua e participação dos atores envolvidos no procedimento.

Em um mundo cada vez mais complexo, o volume de informações é tão grande que os sistemas, em sua função primordial de redução da complexidade, acabam por se fracionar, gerando subsistemas específicos, e, portanto, generalizações de generalizações. Nesse processo seletivo, os sistemas fracionados “interpretam” as informações do ambiente e as internalizam por meio de um filtro, pelo qual passam; contudo, em uma quantidade bem menor do que as informações disponíveis no ambiente e cujo grau de complexidade é também reduzido. É assim que a complexidade externa é tratada pelo sistema.

Nesse processo, sobressai o valor da confiança como mecanismo que, de um lado, valida essa seleção e, de outro, permite que os sujeitos possam acessar as informações externas em caso de necessidade, introjetando-as no sistema. E se essa busca das informações relevantes que passarão a integrar o sistema – reduzindo o seu grau de complexidade –, ocorre através de um acordo intersubjetivo, produz conhecimento garantido socialmente, um conhecimento que é experimentado como verdadeiro, ou, em outras palavras, um conhecimento legitimado pela via da internalização sistêmica.

Quanto maior e mais diversificado for o processo de seleção, maiores são as chances de se internalizarem informações realmente relevantes, desconsiderando aquelas dispensáveis. Porque se todas as informações do ambiente forem jogadas para dentro do sistema, perde-se a distinção sistema/entorno e não há mais sentido em se falar em fechamento operativo. Os sistemas se perdem no ambiente e as informações se dispersam no caos.

No sistema jurídico, a questão sobre o que faz parte do sistema ou não é definida justamente com base nas operações do sistema, que por sua vez, pertencem ao próprio sistema.²³²

²³¹ LUHMANN, Niklas. **Legitimação pelo procedimento**. Trad. Maria da Conceição Côrte-Real. Brasília: Ed. Universidade de Brasília, 1969, p. 5.

²³² Luhmann chama isso de tese do fechamento operativo, ou “construtivismo operativo”. LUHMANN, Niklas. **O Direito da Sociedade**. Trad. Saulo Krieger. Trad. das citações em latim Alexandre Agnolon. Edição eletrônica. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 34.

Talvez o ponto que não tenha ficado tão claro na teoria de Niklas Luhmann seja a constatação de que essas operações seletivas também se dão por meio de um processo e que em uma fase de transição, onde a complexidade aumentada torna necessária a atuação de novas operações seletivas, se o sistema jurídico adia essa decisão, acaba operando durante algum tempo na incerteza.

Incerteza que gera insegurança, insegurança que gera conflito, conflito que leva à desconfiança. A partir do momento em que essas operações seletivas são implementadas por meio de um processo em que se busquem contribuições, incentivem participações e convoquem os atores à colaboração, aumenta a confiança, o que diminui as chances de conflito, conferindo segurança e certeza na aplicação do direito.

Essa possibilidade de participação não é uma novidade e há muito vem realçada no Direito Administrativo como forma de legitimação.

2.7.1. A procedimentalização da decisão administrativa

Há algum tempo, a doutrina do Direito Administrativo passou a focar no estudo do procedimento administrativo do qual resultam as decisões administrativas. O tratamento do tema e o próprio conceito de procedimento serão fortemente influenciados pela forma como se entende a atuação administrativa e, por consequência, se essa atuação deve se aproximar mais da disciplina estatutária ou do modelo contratual.

Mesmo já superado o dogma de que o agir administrativo seria sempre agressivo e unilateral, prevalece aquela compreensão de que é necessário proteger os cidadãos em face da Administração, e essa ideia de proteção e garantia ainda permeia a dogmática do Direito Público de uma forma geral.

De acordo com uma perspectiva positivista (e me refiro aqui ao positivismo originário da Escola de Viena), procedimento administrativo deve ser entendido à imagem e semelhança de um processo judicial, já que ambas as funções, administrativa e judicante, limitam-se à aplicação do direito. Se Justiça e Administração são funções da mesma natureza, e os atos que delas emanam são, portanto, similares, não é de se estranhar que o procedimento administrativo seja construído como um espelho do judicial.

Assim, processo e procedimento seriam expressões quase que sinônimas, sendo a primeira utilizada para se referir à processualidade em juízo (administração judicante) e a segunda como menção ao processo no âmbito interno da administração executora.²³³

²³³ Essa noção parece ter contaminado a doutrina do Direito Tributário brasileiro, como pode se verificar do levantamento feito por FERREIRA, Abel Henrique. Processo ou procedimento administrativo tributário. *In:*

Há ainda quem diferencie processo de procedimento com base no ato final a que se destinam. Para Hely Lopes Meirelles, o que caracteriza o processo é o ordenamento de atos para a solução de uma controvérsia (processo como procedimento em contraditório). Assim, a noção de processo administrativo deveria estar associada à solução de controvérsias entre a Administração e os particulares. A seu turno, o procedimento seria um conjunto de atos concatenados que instrumentalizam a realização do processo.²³⁴

Tal entendimento é contaminado a um só tempo, de um lado, por uma ótica contenciosa do Direito Administrativo, e de outro, por uma visão formalista, ambas superadas na atualidade e que, portanto, não se prestam mais para identificação do procedimento.

A doutrina italiana foi pioneira nessa superação.²³⁵ Contextualizando o pioneirismo italiano, Vasco Pereira da Silva destaca que o procedimento administrativo deve ser entendido como *“uma estrutura de ligação entre vários sujeitos, públicos e privados, que colaboram na realização de uma determinada função, e não como uma forma de exercício de um poder (potestà) em desenvolvimento.”*²³⁶

Em face do aumento da complexidade da sociedade moderna e no contexto de uma Administração Pública que deve perseguir múltiplos interesses, o procedimento funciona como uma estrutura de ordenação capaz de coordenar a variedade não previsível de interesses conjugados.²³⁷

Sob essa perspectiva, o procedimento administrativo dissocia-se da ideia de poder e da noção de manifestação da atividade administrativa como o exercício de uma atividade unilateral e autoritária, passando a compreender uma atuação compartilhada e cooperativa entre administradores e administrados. Assim, o procedimento administrativo *“não é mais uma pertença da Administração, antes uma espécie de condomínio, onde particulares e autoridades administrativas se tornam cúmplices da realização das tarefas administrativas”*.²³⁸

Revista da Fundação Escola Superior de Direito Tributário. N. 5. Porto Alegre, 2010, p. 9-23. Disponível em: <https://www.fesdt.org.br/docs/revistas/5/artigos/1.pdf> Acesso em: 13.02.2024

²³⁴ “O que caracteriza o processo é o ordenamento de atos para a solução de uma controvérsia; o que tipifica o procedimento de um processo é o modo específico do ordenamento desses atos.” (MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 33 ed. São Paulo: Ed. Malheiros, 2007, p. 685)

²³⁵ Luhmann publicou a obra “Legitimação pelo procedimento” em 1969, mas a doutrina administrativista na Itália, preocupada com a crise do ato administrativo, já se dedicava a aprofundar os estudos sobre o procedimento. Cf. SANDULLI, Aldo M. **II Procedimento Amministrativo**. Milano: Giufre Editora, 1964.

²³⁶ SILVA, Vasco Manoel Dias Pereira da. **Em busca do ato administrativo perdido**. Ebook. Coimbra: Almedina, 1995, p. 304-305.

²³⁷ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Transações Administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 189.

²³⁸ SILVA, Vasco Manoel Dias Pereira da. *Op. cit.*, p. 305.

A ideia de organização resta subjacente ao conceito de procedimento, que vem substituir o ato administrativo e assumir a posição central no Direito Administrativo. A participação no procedimento, vista sob a perspectiva da organização, é o mecanismo institucionalizado de cooperação entre as autoridades públicas e os particulares para a produção de decisões administrativas.²³⁹

Disso decorre que a intervenção do particular em um tal procedimento não deve ser vista como um meio de defesa ou proteção dos administrados perante a Administração, “*mas como um expediente organizativo destinado à tomada das melhores decisões administrativas em resultado dessa cooperação*”.²⁴⁰ Uma tal noção de procedimento há de ser divorciada da ótica contenciosa que contamina a relação Estado-sociedade.

Essa separação é muito importante porque enquanto no contencioso a decisão administrativa precede o procedimento, a proposta é que o procedimento anteceda a decisão, como método de diluição do poder e coordenação das instituições.

As vantagens evidentes residem na melhoria da qualidade da decisão assim adotada, não só pela maior disponibilidade de informações e conhecimento, como pela satisfação dos envolvidos ao longo do percurso.

A necessidade do carácter dinâmico de um procedimento assim entendido torna-se evidente. O que se valoriza não é o rito, os prazos ou as formas de intervenção, mas os fatos e informações que se pode trazer ao procedimento.

No entanto, pouco se conseguiu avançar para uma regulação dos procedimentos administrativos decisórios que esteja desatrelada do modelo do processo judicial. Tal espelhamento foi adotado naqueles países que optaram pela Codificação do Procedimento, como Espanha²⁴¹ e Portugal²⁴², que concentraram suas atenções nos sujeitos processuais (capacidade, legitimidade e competência), nos meios de instrução e de prova, nas impugnações e direito de audiência, evidenciando uma concepção do procedimento administrativo muito ligada às formas e formalidades do processo judicial.

Mesmo aqueles que defendem a especificidade e autonomia do procedimento têm dificuldade em dissociá-lo da necessidade de um rito organizacional, em atendimento às

²³⁹ SILVA, Vasco Manoel Dias Pereira da. **Em busca do ato administrativo perdido**. Ebook. Coimbra: Almedina, 1995, p. 307.

²⁴⁰ SILVA, Vasco Manoel Dias Pereira da. *Op. cit.*, p. 307.

²⁴¹ Ley nº 30/1992. Disponível em: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1992-26318> Acesso em: 13.01.2024

²⁴² Decreto-Lei nº 4/2015. Disponível em: <https://diariodarepublica.pt/dr/legislacao-consolidada/decreto-lei/2015-105602322> Acesso em: 13.01.2024.

exigências de economicidade e eficiência na fixação de métodos de decisão.²⁴³

Esse espelhamento no modelo do processo judicial, porém, já não se justifica: a ideia kelseniana de semelhança entre as funções administrativa e judicial, ambas como funções executoras, não mais corresponde à realidade. A uma porque hoje já se encontra superado o entendimento de que a atividade judicial limitar-se-ia a mera aplicação mecânica da lei à situação concreta. A sentença é um ato normativo de criação do direito!²⁴⁴ A duas porque também a função administrativa no Estado Social não é apenas de mera aplicação da lei, mas antes “*uma atividade prestadora, constitutiva e infra-estrutural*”.²⁴⁵

Diferentemente do processo contencioso, o procedimento administrativo é um instrumento voltado para a busca das soluções administrativas mais adequadas, por meio da participação de entidades públicas e privadas, independentemente de seu resultado final (pode estar em causa um ato administrativo, um contrato, um regulamento ou mesmo não resultar em qualquer atuação). Sua relevância reside, sobretudo, em ser um instrumento democrático de organização e funcionamento da Administração, e que lhe confere, por essa mesma razão, legitimidade.

2.7.2. A participação do administrado nos procedimentos decisórios

Na complexidade da função administrativa da sociedade pluralista, o procedimento

²⁴³ “É assim que Freitas do Amaral já não fala em ‘processo administrativo gracioso’ mas em ‘procedimento administrativo’, embora continue a defini-lo como uma ‘sequência ordenada de atos e formalidades tendentes a preparação da prática de um acto da Administração ou à sua execução’ (de acordo com uma visão ‘actocêntrica’ de procedimento e dando-lhe uma definição muito próxima da de ‘processo’).” (SILVA, Vasco Manoel Dias Pereira da. **Em busca do ato administrativo perdido**. Ebook. Coimbra: Almedina, 1995, p. 364).

²⁴⁴ Na obra que consagrou sua tese de titularidade na Faculdade de Direito da UFMG, Misabel Derzi ressalta o papel do Judiciário como criador do Direito. Acorada na Teoria dos Sistemas de Niklas Luhman, esclarece que o Poder Judiciário se localiza no centro do sistema jurídico, o que lhe atribui um relevante papel para a confiança sistêmica. A diferença entre o legislador e o operador do direito é que o operador é posto em face dos interesses colocados pelo legislador e olha para o *input* do sistema, onde se situam as fontes de produção legais. Ele não trabalha com interesses, mas com conceitos, ordenações e classificações em que se converteram aqueles interesses. Isso é o que chamamos de fechamento operacional do sistema. Enquanto o juiz atua com fatores jurídicos autorreferentes, transformados em conceitos e classificações extraídos da Dogmática e das fontes de produção, o legislador sofre heterorreferência, “enformando as leis e conciliando interesses”.

No entanto, alternativas abertas de interpretação deixadas pelo legislador (abertas de sentido, ambíguas ou obscuras) que ele mesmo ordena sejam preenchidas, fazem com o sistema jurídico se abra ao ambiente exterior, ou se acople. Por isso, leciona DERZI que o Poder Judiciário é um verdadeiro poder, uma vez que ele é criador de normas jurídicas. (DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 60-182)

²⁴⁵ SILVA, Vasco Manoel Dias Pereira da. **Em busca do ato administrativo perdido**. Ebook. Coimbra: Almedina, 1995, p. 366-367:

“De facto, ‘o aumento da distância’ que vai da lei para a actuação administrativa – quer decorrente das novas tarefas administrativas de carácter prestador e constitutivo (que a lei não pode, nem deve pretender regular, mas tão só limitar a fornecer critérios de decisão), quer devido ao crescimento das atividades administrativas ‘não jurídicas’ (c.g. de carácter técnico) – faz da administração uma atividade com uma grande margem de autonomia e de poder criador, sem nunca deixar de estar subordinada ao direito.”

funciona como estrutura de ordenação que confere flexibilidade para a tomada de decisão. E para que alcance a decisão um ponto ótimo de racionalidade, a Administração não pode prescindir das informações e do conhecimento dos particulares.

Obviamente que essa busca de informação não pode se projetar ao infinito. Assim como todas as demais funções estatais (legislativa e judicial), a Administração nunca irá obter informações completas. Por isso Luhmann destaca que ela tem que decidir sempre sob a condição de uma incerteza parcial, não pela falta de esforços em obter todas as informações, ou mesmo pela inexistência de informações suficientes, mas sim porque para a sua obtenção ou para a utilização de todos os dados disponíveis os custos de atuação seriam por demais dispendiosos (gastos de tempo, mão-de-obra e recursos).²⁴⁶

Tal consideração é especialmente importante quando se trata de procedimentos tributários, em que a demanda por recursos é elemento essencial para o funcionamento do Estado em todas as suas áreas.

Os limites razoáveis para o compartilhamento, a coleta e o uso de informações compartilhadas só podem ser verificados internamente pela própria Administração. Para isso, seria conveniente que se estipulassem modelos de decisão para situações administrativas práticas em que se pudesse calcular a participação dos administrados de acordo com o custo e o benefício. O problema é que as condições de decisão da administração são tão diversificadas que se torna impossível institucionalizar um tipo uniforme de procedimento para todos os casos.

Segundo Luhmann, a saída é buscar, mediante a criação de “sistemas de contato”, alcançar o consenso e a cooperação mais concretos possíveis entre os interessados.²⁴⁷ Contudo, esse esforço restringe as possibilidades de decisão administrativa, uma vez que obriga à admissão de informações muitas vezes secundárias ao decurso do processo de decisão, sobrecarregando a sua racionalidade. Isso exige que o processo seja desburocratizado.²⁴⁸

Desburocratização não significa a eliminação de toda a burocracia, entendida nos moldes weberianos como o exercício da atividade administrativa por funcionários públicos organizados de acordo com uma rigorosa hierarquia administrativa e com competências oficiais

²⁴⁶ LUHMANN, Niklas. **Legitimação pelo procedimento**. Trad. Maria da Conceição Côrte-Real. Brasília: Ed. Universidade de Brasília, 1969, p. 172.

²⁴⁷ LUHMANN, Niklas. *Op. cit.*, p. 168.

²⁴⁸ Essa também é a conclusão de Luhmann:

“(…) As pesquisas mais recentes em países em vias de desenvolvimento, em relação com as empresas típicas de prestação de serviços (escolas, hospitais, prisões de orientação “terapêutica, hospícios, etc.) onde a cooperação dos que aí são atendidos é condição de sucesso mostraram claramente que as organizações têm que ser desburocratizadas, no caso de se lhes querer atribuir uma co-responsabilidade pela orientação de seu público.” (LUHMANN, Niklas. *Op. cit.*, p. 168).

fixas, ordenadas, de forma geral, mediante regras.²⁴⁹ A complexidade e o tecnicismo exigidos em matéria tributária demandam um corpo funcional fixo, altamente especializado, bem remunerado, e que não oscile às mudanças políticas a cada 4 anos. A legitimidade burocrática aqui decorre de sua expertise.

O que se propõe é uma ampliação dos “sistemas de contato” no sistema social parcial do procedimento administrativo, e mais especificamente do procedimento administrativo tributário, de modo a conferir maior legitimidade às decisões, o que terá como resultado uma maior satisfação das partes envolvidas e, por consequência, um maior índice de aceitação, reduzindo a litigiosidade.

A ideia de participação no procedimento administrativo em muitos países foi alçada ao nível de garantia constitucional.²⁵⁰ No Brasil, o princípio vem colocado sob a forma genérica da soberania popular, logo no art. 1º da Constituição Federal de 1988²⁵¹, e, especificamente em

²⁴⁹ Weber entende a burocracia como uma das formas de dominação legítima, que funciona tanto no âmbito público como no privado:

“O funcionamento específico do funcionalismo moderno manifesta-se da forma seguinte:

I - Rege o princípio das competências oficiais fixas, ordenadas, de forma geral, mediante regras: leis ou regulamentos administrativos, isto é: 1) existe uma distribuição fixa das atividades regularmente necessárias para realizar os fins do complexo burocraticamente dominado, como deveres oficiais; 2) os poderes de mando, necessários para cumprir estes deveres, estão também fixamente distribuídos, e os meios coativos (físicos, sacros ou outros) que eventualmente podem empregar estão também fixamente delimitados por regras; 3) para o cumprimento regular e contínuo dos deveres assim distribuídos e o exercício dos direitos correspondentes criam-se providências planejadas, contratando pessoas com qualificação regulamentada de forma geral. Estes três fatores constituem, na dominação baseada no direito público, a existência de uma autoridade burocrática, e na dominação da economia privada, a de uma ‘empresa’ burocrática.” (WEBER, Max. **Economia e Sociedade. Fundamentos da sociologia compreensiva**. V. 2. Trad. Regis Barbosa e Karen Elsabe Barbosa. São Paulo: Editora UNB, 2004, p. 198-199)

²⁵⁰ Em Portugal, a Constituição de 1976 prevê em diversos dispositivos o direito à participação, e tratando especialmente da participação nos procedimentos decisórios da Administração dispõe:

“Artigo 267.º (Estrutura da Administração)

1. A Administração Pública será estruturada de modo a evitar a burocratização, a aproximar os serviços das populações e a assegurar a participação dos interessados na sua gestão efectiva, designadamente por intermédio de associações públicas, organizações de moradores e outras formas de representação democrática.

2. Para efeito do disposto no número anterior, a lei estabelecerá adequadas formas de descentralização e desconcentração administrativas, sem prejuízo da necessária eficácia e unidade de acção da Administração e dos poderes de direcção, superintendência e tutela dos órgãos competentes.

3. A lei pode criar entidades administrativas independentes.

4. As associações públicas só podem ser constituídas para a satisfação de necessidades específicas, não podem exercer funções próprias das associações sindicais e têm organização interna baseada no respeito dos direitos dos seus membros e na formação democrática dos seus órgãos.

5. O processamento da actividade administrativa será objecto de lei especial, que assegurará a racionalização dos meios a utilizar pelos serviços e a participação dos cidadãos na formação das decisões ou deliberações que lhes disserem respeito.

6. As entidades privadas que exerçam poderes públicos podem ser sujeitas, nos termos da lei, a fiscalização administrativa.”

Na Espanha, o princípio vem insculpido no art. 9 da Constituição:

“Artículo 9. (...) 2. Corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social.”

²⁵¹ Constituição da República Federativa do Brasil de 1988:

relação às decisões da Administração Pública, ao assegurar expressamente a participação do usuário na administração direta e indireta, na forma da lei.²⁵²

A doutrina alemã esteve na vanguarda ao reconhecer a existência de uma relação estreita entre a Constituição e o procedimento administrativo. Segundo leciona Vasco Pereira da Silva, Peter Häberle pode ser considerado o precursor de uma tal orientação.

Para o autor alemão, a Lei do Procedimento Administrativo²⁵³ é uma espécie de lei fundamental porque em virtude dela o cidadão deixa de ser puro objeto do procedimento para participar de forma ativa no processo de decisão da Administração.²⁵⁴

Partindo das premissas de Häberle, Vasco Pereira da Silva aponta que a valorização dogmática do procedimento administrativo, assim ancorado no Direito Constitucional, encontra duas vias distintas de abordagem.²⁵⁵

1) A primeira, vê no procedimento, para além de sua autonomia objetiva e sua importância organizacional, também uma dimensão subjetiva de proteção jurídica individual (como meio de defesa preventiva dos direitos subjetivos dos particulares). Contudo, essa compreensão dá maior destaque aos direitos fundamentais na sua dimensão participativa através da introdução do conceito de *status activus processualis*.

Para o autor alemão, os direitos fundamentais não produzem efeitos apenas em uma dimensão, razão pela qual propõe uma conciliação da velha teoria do *status* de G. Jellinek²⁵⁶

“Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a cidadania;

III - a dignidade da pessoa humana;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V - o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.”

²⁵² Constituição da República Federativa do Brasil de 1988:

“Art. 37, § 3º. A lei disciplinará as formas de participação do usuário na administração pública direta e indireta, regulando especialmente:

I - as reclamações relativas à prestação dos serviços públicos em geral, asseguradas a manutenção de serviços de atendimento ao usuário e a avaliação periódica, externa e interna, da qualidade dos serviços;

II - o acesso dos usuários a registros administrativos e a informações sobre atos de governo, observado o disposto no art. 5º, X e XXXIII;

III - a disciplina da representação contra o exercício negligente ou abusivo de cargo, emprego ou função na administração pública;

(...)”

²⁵³ *Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVfG)*. Disponível em: <https://www.gesetze-im-internet.de/vwvfg/BJNR012530976.html> Acesso em: 15.01.2024

²⁵⁴ SILVA, Vasco Manoel Dias Pereira da. **Em busca do ato administrativo perdido**. Ebook. Coimbra: Almedina, 1995, p. 331.

²⁵⁵ SILVA, Vasco Manoel Dias Pereira da. *Op. cit.*, pág. 331.

²⁵⁶ Desenvolvida no final do século XIX por Georg Jellinek, essa teoria, no que se refere aos direitos fundamentais, aponta a existência de quatro *status* (ou situações jurídicas) do indivíduo perante o Estado: 1) “Status” passivo, em que o indivíduo se encontra em uma situação de subordinação em relação ao poder público; 2) “Status” ativo,

com as novas realidades constitucionais do Estado-prestador:

O panorama sobre as dimensões dos direitos fundamentais que se segue tem como palavra-chave “multidimensionalidade”. O que se quer dizer é o seguinte: os direitos fundamentais não produzem efeitos apenas em uma dimensão, como, por exemplo, no sentido do clássico *status negativus* (G. Jellinek), mas, nos tempos mais recentes, desenvolvem, adicionalmente, orientações e funções. Ademais, eles se complementam tematicamente, são abertos à evolução ulterior. Os direitos dos cidadãos clássicos foram sendo permanentemente atualizados com os direitos de participação social, econômica e cultural e, mais tarde, com os direitos fundamentais ao desenvolvimento e à paz. Fala-se com prazer em diversas “gerações” de direitos fundamentais. Mas é bom não se esquecer de que essas novas funções repousam todas, afinal, sobre a ideia da dignidade do homem, que, no espírito de E. Kant, deve ser entendida no sentido da “fórmula do objeto” de G. Dürig: o homem não pode ser transformado em objeto da atuação estatal (E 9, 89; 27, 1; 87, 209); e eu acrescento que ele tampouco pode ser transformado em objeto dos processos sociais (cf. BVerfGE 107, 275).²⁵⁷

Häberle defende que os direitos fundamentais não devem ser vistos apenas sob uma perspectiva jurídico-material, mas também na sua vertente procedimental, sendo esta a via que permitirá fortalecer o aspecto jurídico-material dos direitos fundamentais no Estado Prestador. E isso se dá pela cristalização do que Häberle cunhou como *status activus processualis*, para se referir à “materialização de todas as normas e formas que regulam a participação processual daqueles que são lesados de fato ou de Direito em seus direitos fundamentais.”²⁵⁸

A compreensão dos direitos fundamentais também como direitos de participação no procedimento administrativo permite o alargamento da relação unilateral agressiva Estado-indivíduo, que se transforma em uma relação de prestação multilateral, permitindo a compreensão de relações jurídicas novas, como “relações de planificação, relações de

onde o indivíduo pode participar das decisões, influenciando na formação da vontade do Estado (por exemplo, os direitos de participação política: direito de votar, de ser votado etc.); 3) “Status” negativo (ou *status libertatis*), que se refere à esfera de liberdade do indivíduo que deve ser respeitada pelo Estado; 4) “Status” positivo (ou *status civitatis*), em que o indivíduo pode exigir do Estado uma prestação, uma atuação positiva. Para um maior aprofundamento sobre a teoria do status de Jellinek, cf. ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 254-269.

²⁵⁷ HÄBERLE, Peter. Dimensões dos Direitos Fundamentais à Luz de uma Comparação de Níveis Textuais de Constituições. In: **Direito Público**. N. 55, 2014, p. 184-185. Disponível em <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/direitopublico/article/download/2236/1159> Acesso em 15.01.2024

²⁵⁸ HÄBERLE, Peter. *Op. cit.*, pág. 187:

“No Estado Prestador, a par do *status positivus*, começa a cristalizar-se o *status activus processualis* na forma do aspecto jurídico-processual da liberdade (*due process* fundamental, participação processual), o que tem como consequência a reserva da prestação como reserva legal jurídico-processual. O “status activus processualis” é a materialização de todas as normas e formas que regulam a participação processual daqueles que são lesados de fato ou de Direito em seus direitos fundamentais.

O *status activus* e o *status positivus* são a forma democrática e de Estado Social do *status negativus*. Há que se desenvolver para cada um dos direitos fundamentais um quadro de *status* diferenciado. A “participação” deve ser estruturada de acordo com os âmbitos e a intensidade da eficácia jurídica. Formas pluralistas prestam-se à garantia da liberdade. Liberdade e participação estão relacionadas entre si, elas devem continuar sendo consequência da livre atualização dos direitos fundamentais.”

orientação, relações de subvenção, relações de apoio.”²⁵⁹

Tal *status activus processualis* surge como princípio estruturador da Administração na atual sociedade pluralista e seu desenvolvimento conduz a um só tempo à legitimação das decisões administrativas (vertente coletiva) e à proteção jurídica *ex ante* no procedimento administrativo (vertente individual).

2) A segunda abordagem do procedimento administrativo como Direito Constitucional vai privilegiar uma dimensão jurídico-subjetiva do procedimento, entendendo a participação como um instrumento de “defesa prévia” das posições jurídicas dos particulares perante a Administração. Nessa abordagem, os direitos fundamentais, para além de sua abordagem material, também devem ser compreendidos como garantias de procedimento, significando que ao particular, toda vez que uma decisão administrativa estiver em condições de afetar o seu domínio privado constitucionalmente garantido, deve ser assegurada a possibilidade de se defender preventivamente, por meio de um procedimento, de qualquer agressão por parte da Administração.²⁶⁰

Tal concepção atrai a defesa de uma regulação minuciosa do procedimento administrativo, uma vez que o toma por uma compreensão de meio de defesa e proteção jurídica dos particulares, dando origem a codificações que podem enrijecer a relação e acabar gerando ineficiência na busca pelo procedimento mais eficiente.

É verdade que codificações de procedimento, como a que existe em Portugal e na Espanha, acabam por focar também na dimensão objetiva do procedimento, como mecanismo de intervenção dos privados na gestão pública, otimizando as decisões a serem tomadas pela Administração.

Contudo, a minúcia das regras legais dirigidas à instrução do procedimento acaba por regular a atividade administrativa com excessiva rigidez, o que é incompatível com a ideia de procedimento como sistema social, apto a lidar com uma realidade dinâmica, flexível e aberta, que caracteriza a sociedade moderna e plural.²⁶¹

É claro que não se deve descurar do aspecto individual dos direitos fundamentais, mas se impõe o desapego da compreensão de uma atuação administrativa agressiva, unilateral e

²⁵⁹ HÄBERLE, Peter, Das Grundgesetz und die Herausforderungen der Zukunft – Wer Gestaltet unsere Verfassungsordnung?, *apud* SILVA, Vasco Manoel Dias Pereira da. **Em busca do ato administrativo perdido**. Ebook. Coimbra: Almedina, 1995, p. 333.

²⁶⁰ SILVA, Vasco Manoel Dias Pereira da. *Op. cit.*, p. 335.

²⁶¹ Isso não significa que determinados tipos de interesses reclamam maior rigidez e maiores formalidades, como o que acontece em caso de procedimentos disciplinares e até mesmo no que chamamos de contencioso administrativo. O que se defende aqui é que o procedimento como sistema social de organização para a tomada de decisões administrativas vinculativas deve guardar maior abertura e flexibilidade, de forma a ser adaptável à elevada complexidade das situações concretas que através do procedimento se busca reduzir e estabilizar.

contrária aos interesses dos particulares.

Embora se repita insistentemente que o contexto do Estado pós-social impôs um novo modelo de Administração Pública, que prima por atuações concertadas e em colaboração com os particulares, é necessária ainda a mudança de mentalidade de ambas as partes da relação Estado-cidadão, para que passem a se ver de fato como parceiros na busca das melhores soluções.

A visão do procedimento apenas como meio de defesa – prévia ou *a posteriori* – de direitos e interesses individuais dos administrados, não se coaduna com a Administração Pública de nossos dias, que cada vez mais afasta-se das tarefas de *“aplicação mecânica das normas e, pelo contrário, passa a revestir-se de uma dimensão de descoberta e conformação dos interesses públicos, e de ponderação entre os interesses públicos e os interesses dos particulares”*.²⁶²

O procedimento deve ser visto, antes, como a garantia de obtenção da decisão administrativa mais correta, mediante a consideração e ponderação de todas as informações e interesses, públicos e privados.

2.7.3. Dos procedimentos decisórios da Administração em matéria tributária

Já se disse que no atual Estado pós-Social, as funções da Administração não se limitam a simplesmente aplicar a lei ao caso concreto, quase que como num movimento mecânico de subsunção. A função administrativa no Estado pós-Social é antes uma atividade prestadora, constitutiva e infra-estrutural, e isso também no domínio da tributação.

Quando se fala em atividade administrativa tributária, vêm à mente as ideias de vinculatividade e, quando muito, de mera regulamentação das leis. Contudo, assim como nas demais áreas do Direito Administrativo, há muito foi superado o entendimento de que a atividade da Administração limitar-se-ia a simplesmente aplicar as leis de ofício através da técnica da subsunção.²⁶³

²⁶² MACHETE, Rui. Os princípios gerais do Código do Procedimento Administrativo, *apud* ESTORNINHO, Maria João. **A Fuga para o Direito Privado**. Coimbra: Almedina, 1996, p. 249.

²⁶³ Essa mudança de paradigma quanto à compreensão da teoria da tripartição dos poderes – a qual é frequentemente imputada a falsa ideia de que cabe ao Poder Legislativo elaborar as leis, ao Executivo, aplicá-las, e ao Judiciário dirimir conflitos sobre a aplicação das leis em casos concretos – foi muito bem retratada por Rogério Soares:

“(…) Desde o fim da 2ª Guerra (e já lá vai quase meio século!) nós vamos assistir a um abandono da supremacia do legislativo, às vezes caracterizado mesmo como um monismo do Legislativo, que condenava a Administração e a Jurisdição ao papel de poderes meramente subalternos.

No que nos interessa, ou seja, nos aspectos da Administração, a ultrapassagem deste modo de ver traduz-se também no abandono das teses da Administração-executiva; isto é, a Administração deve ser considerada hoje como um verdadeiro poder, como um poder autónomo com a mesma dignidade institucional dos outros dois poderes. O que significa afinal uma nova concepção do Estado de Direito, para além da sua dimensão puramente formal, e a

Também não é novidade que o Direito Tributário é apenas um “capítulo do Direito Administrativo”. Ataliba já o propagava em 1973, dada a inexistência de distinção ontológica entre as respectivas matérias – tributária e administrativa – uma vez informadas pelos mesmos princípios gerais e cujos sistemas de normas obedecem ao mesmo regime e adotam as mesmas categorias e institutos.²⁶⁴

Tal como reconhecido pela doutrina administrativista em geral, impõe-se o afastamento da ideia de que a Administração está sempre colocada em uma posição de comando sobre o particular, para servir a seus próprios interesses (convenientemente identificados como “interesses públicos”), pensamento este que reflete uma angústia que Rogério Soares chamou de “*complexo do Estado de polícia*”.²⁶⁵

A evolução acerca do conceito, das funções e do modo de atuação da Administração Pública deve ecoar também na seara tributária. Não sem antes destacar a importância para o Direito Tributário da interpretação contemporânea de princípios clássicos do Direito Administrativo, como legalidade, hierarquia, auto-executoriedade, indisponibilidade, autotutela e impessoalidade, Misabel Derzi defende que nas áreas em que se admitia antes apenas unilateralismo e supremacia do Estado (incluindo a Administração Tributária), reconhece-se agora também um direito de participação do cidadão. A observação é importante porque, tratando justamente da seara tributária, a professora mineira, que inspirou e ainda vem inspirando toda uma geração de juristas nacionais e de alhures, destaca com maestria que:

(...) O Estado de Direito se faz exigente não apenas de uma legalidade formal, mas de uma legalidade plena de democracia participativa, que se reflete tanto nas relações da Administração-Tributária com os cidadãos contribuintes, assim como no vínculo existente entre o agente público e o Estado. Enfim, o particular, verdadeiro cidadão, investe-se de direitos subjetivos públicos, direitos fundamentais garantidos pela Constituição, que pode sustentar em relações jurídicas com o Estado, não mais em relações de poder. E essa nova posição de sujeito na democracia contemporânea altera a posição não apenas do contribuinte nas relações tributárias, exigindo uma Administração mais negociada e participativa dos tributos, como ainda beneficia o servidor (ele também um cidadão) no exercício da função pública de cobrança de

atribuição de responsabilidade a todos os poderes, para que eles possam realizar um ideal de justiça. Sendo assim, a Administração assume uma feição criadora, ou feição conformadora ou constitutiva, ao contrário daquilo que era a satisfação dum pensamento meramente executivo, expresso na ideia de um Estado de Direito formal. De que afinal era modelo acabado aquela anteriormente referida concepção da escola de Viena.” (SOARES, Rogério Ehrhardt. Codificação do procedimento administrativo hoje. In: **Direito e Justiça**. V. 6, p. 17-24, 1992, p. 20)

²⁶⁴ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. 3 tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 41.

²⁶⁵ SOARES, Rogério Ehrhardt. *Op.cit.*, p. 20-21. O autor considera que essa visão do Estado, que prevalecia no período em que ocorreram as grandes guerras mundiais, não faz mais sentido e que “pensar que é para conter os ímpetos dessa organização sinistra e permitir a sobrevivência dos privados que se torna indispensável criar essa estrutura normativa chamada direito administrativo, parece-me não corresponder exactamente às exigências que se põe hoje à Administração e, naturalmente, ao papel director, organizador, conformador que o direito administrativo tem em face dessa Administração.”

tributos e nas suas relações com o Estado.²⁶⁶

Em outras palavras, a atuação participativa do cidadão que passa a contribuir com informações, esclarecimentos e fundamentação para a formação da decisão administrativa em matéria tributária, confere legitimidade àquela decisão, independentemente do seu conteúdo.

E isso não se aplica apenas no contencioso tributário, mas na formação de toda e qualquer decisão administrativo-tributária. A defesa em prol de uma participação/colaboração do administrado no procedimento administrativo tributário, entendido como sistema social de redução da complexidade, reduzindo a uma única decisão obrigatória as possíveis decisões dos demais participantes²⁶⁷, antecede o ato de lançamento (a atividade da administração que formaliza uma exigência fiscal constituindo o crédito tributário). Pode ser que anteceda até mesmo o fato gerador da obrigação, servindo como orientação para o agir e a interpretação concertada das normas fiscais.

Obviamente que esta participação/colaboração se mostra também essencial ante a instauração de eventual contencioso, caracterizado pelo aparecimento formalizado de um conflito de interesses, no exato momento em que o contribuinte registra o seu inconformismo com um ato praticado²⁶⁸ ou um contrato formalizado pela administração. Porém, não é dessa etapa que estamos a tratar.

Trata-se, sim, de uma intensa transformação na relação Fisco-contribuinte de modo a reforçar o consentimento ao tributo. Na medida em que o cidadão possa efetivamente participar das decisões administrativas que os afetem, isso tende a gerar uma decisão que possui maiores chances de ser espontaneamente cumprida. O dever de sujeição transforma-se em aceitação, seja pela concordância com a decisão, seja em razão da participação e convencimento recíprocos.

Para isso é necessário internalizar a mudança de parâmetros dessa antiga relação. É verdade que ainda se trata da busca pelo atendimento do interesse público, mas o interesse

²⁶⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 464-465.

²⁶⁷ Apenas para lembrar que Luhmann não reduz o procedimento a rito, pois “não são a forma concreta já definida, ou a palavra exata, que impelem o procedimento para diante, mas sim as decisões seletivas dos participantes, que eliminam as alternativas, reduzem a complexidade, absorvem a incerteza ou transformam a complexidade indeterminada de todas as possibilidades numa problemática determinável e compreensível.” (LUHMANN, Niklas. **Legitimação pelo procedimento**. Trad. Maria da Conceição Côrte-Real. Brasília: Ed. Universidade de Brasília, 1969, p. 38)

²⁶⁸ MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)**. 2. ed., São Paulo: Dialética, 2002, p. 164. Adotamos o conceito de contencioso de James Marins que, pela sua amplitude, permite indicar o tema de que não pretendemos tratar. A tese pretende evitar a formação do contencioso, seja na esfera administrativa, seja judicial, prevenindo os litígios tributários.

público não é mais o “interesse deles” em oposição ao “nosso interesse” (modesto, aflito e angustiado de privados), porém uma fórmula que traduz o equilíbrio necessário entre uma multidão de interesses atuantes dentro da sociedade e que à Administração compete realizar.²⁶⁹

Misabel Derzi relaciona uma série de estratégias que podem ser – e vêm sendo – utilizadas pelas Administrações Tributárias ao redor do globo para reforçar o consentimento ao tributo. São estratégias ligadas 1) à melhoria no grau de informação e conhecimento dos contribuintes sobre as normas tributárias a que estão sujeitos, sobre os procedimentos mais adequados, ágeis e eficientes para a solução dos seus casos; 2) ao aumento no grau de segurança dessa informação, por meio de consultas à Administração Tributária que sejam respondidas de forma ágil e cujas respostas vinculem as decisões administrativas; 3) melhoria, modernização e simplificação das normas tributárias, com a participação de representantes de contribuintes em comissões e câmaras paritárias formadas para esse fim; 4) participação de representantes de contribuintes em órgãos administrativos de revisão do lançamento; etc.²⁷⁰

Todas essas são medidas que envolvem o administrado no procedimento de tomada de decisão nas diversas etapas de formação da relação jurídico-tributária; muitas delas podem e devem ser aplicadas antes do lançamento, e até mesmo antes da própria ocorrência do fato gerador. Porém chamam a atenção duas formas de participação citadas por Derzi, pela ruptura com a velha máxima da unilateralidade e estrita vinculação do ato administrativo de lançamento, a saber: **1) o reforço aos direitos e as garantias do contribuinte e à segurança jurídica**, em especial seus direitos subjetivos em face da Administração Tributária, a fim de garantir-lhe o direito de participação na formação dos créditos tributários; **2) a busca do diálogo e do acordo**, como técnicas de redução da litigiosidade e do grau de insatisfação dos contribuintes com a tributação, antes de formalizado e determinado o crédito tributário, ou antes de ajuizada a cobrança, tais como os acordos prévios relativos à base de cálculo e à sua apuração, formas de correção dos erros praticados pelos contribuintes de boa-fé, hipótese na qual não se cobram multas, apenas juros, mecanismos diversificados de parcelamento automático da dívida, além dos casos de transação.²⁷¹

Para encerrar esse capítulo, cai como uma luva a cita de Rogério Soares²⁷².

É esta nova ética da Administração, de apelo à substituição da quadricula normativa

²⁶⁹ SOARES, Rogério Ehrhardt. Codificação do procedimento administrativo hoje. In: **Direito e Justiça**. V. 6, p. 17-24, 1992, p. 21.

²⁷⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 466-472.

²⁷¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Op. cit.*, p. 469-472.

²⁷² SOARES, Rogério Ehrhardt. *Op. cit.*, p. 21.

por um sistema de discussão e regateio, que aproxima afinal as relações entre Administração e particular daquela não normalização ou autonomia que encontramos no contacto entre privados.

Um novo estilo de administrar que conta com a participação do cidadão, traduzindo uma nova maneira de o Estado atuar na esfera da tributação.

CAPÍTULO III

EVOLUÇÃO DA DINÂMICA DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA NO DIREITO COMPARADO: DO PODER À COOPERAÇÃO FISCAL

3.1. Relação Fisco-contribuinte: uma necessidade de mudança

Utilizando-nos do conceito difundido pelo sociólogo Marcel Mauss, podemos afirmar que a tributação é um “fenômeno social total”²⁷³, onde se exprimem de uma só vez as mais diversas instituições: políticas, econômicas, administrativas, morais e em alguns países até mesmo religiosas.²⁷⁴

Intimamente associado ao poder político, o tributo tornou-se a própria justificação da existência do Estado, com base na lógica da entrega de parte da riqueza privada em troca de bens e serviços considerados como de interesse público, embora esse conceito de interesse público varie com o tempo e em função das ideologias dominantes.

A lógica do processo de tomada de decisão em matéria tributária está totalmente envolvida na dinâmica política, atualmente não mais limitada à esfera do parlamento. Como já dizia Michel Bouvier há mais de duas décadas, estamos entrando na nova Idade Média fiscal, em que a legitimidade política “*está passando por uma multiplicação daqueles que decidem do ponto de vista tributário*”.²⁷⁵

Disso resulta que o processo de decisão fiscal é um processo complexo, fruto da atuação de vários atores, que agem cada um, por sua vez, segundo sua própria racionalidade. Essa complexidade aumenta exponencialmente quando os atores envolvidos competem entre si pela força decisória, sem coerência e sem integração, gerando insegurança, perplexidade e incompreensão para os destinatários das decisões fiscais. Este é o cenário que descreve

²⁷³ MAUSS, Marcel. **Sociologia e antropologia**. Trad. de Paulo Neves de Carvalho. São Paulo: Cosac Naify, 2003, p. 187.

²⁷⁴ O Zaqat, caridade purificatória da religião islâmica, em alguns países de maioria muçulmana é obrigatório e o valor é coletado pelo estado: Líbia, Malásia, Paquistão, Arábia Saudita, Sudão e Iêmen. Cada país possui um sistema próprio para cobrá-lo, bem como uma forma para destinação das riquezas, mas em regra as contribuições são anuais e correspondem a 2,5% de toda a riqueza, abatidas as dívidas, daqueles que possuem valores equivalentes a 85 gramas de ouro, ou 595 gramas de prata. (Disponível em: <https://iqaraislam.com/zakat>. Acesso em: 12.09.2024).

Há inclusive países ocidentais onde a tributação é também um fato religioso, como o chamado “imposto eclesiástico” (Kirchensteuer) na Alemanha, de base constitucional, e cobrado pelas organizações religiosas constituídas como pessoas jurídicas de direito público. Para maiores detalhes sobre esse tributo, cf. ASSIS, Karoline Marchiori de. O financiamento de organizações religiosas no sistema tributário alemão. In: **Revista Âmbito Jurídico**. N. 169, fev./2017. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/o-financiamento-de-organizacoes-religiosas-no-sistema-tributario-alemao/> Acesso em: 12.09.2024

²⁷⁵ BOUVIER, Michel. As transformações contemporâneas do tributo: em direção a uma outra cultura tributária. In: **Revista internacional de direito tributário da ABRADT**. V. 1. N. 2. Belo Horizonte: Del Rey, p. 5–12, 2004, p. 6.

perfeitamente a realidade atual em nosso país.

A própria decisão inicial de se instituir um tributo validamente por lei não é um processo que se desenvolve apenas nas Casas Legislativas de cada um dos entes federados.²⁷⁶ Ousamos dizer que atualmente, ao menos em nosso país, os legislativos participam minimamente desse processo.

Seja pela especificidade técnica da matéria tributária, seja pela impopularidade de leis que tratam sobre tributos, ou ainda pela necessidade de adoção de decisões ágeis, difíceis de serem tomadas por um processo legislativo que em regra é bastante moroso, as propostas de alteração das leis tributárias chegam prontas ao parlamento, que praticamente não participa de sua elaboração e pouco conhece sobre seus impactos e suas repercussões, limitando-se a poucas alterações pontuais em razão de interesses particularizados de um ou outro parlamentar.²⁷⁷²⁷⁸

Na esfera federal, tal constatação é agravada pela proliferação de medidas provisórias, em que a participação do Poder Legislativo limita-se a cancelar as escolhas do Poder Executivo, muitas vezes sem a relevância e a urgência exigidas como requisito constitucional expreso para a sua edição.²⁷⁹

Aprovadas as leis tributárias, cabe ao Poder Executivo regulamentá-las estipulando, dentre outras matérias, obrigações formais no interesse da fiscalização e da arrecadação tributárias.²⁸⁰²⁸¹

²⁷⁶ No Brasil, uma tal competência foi conferida pelo constituinte original à União, aos Estados e ao Distrito Federal e aos Municípios.

²⁷⁷ Como exemplo significativo que atesta a veracidade desta afirmação, tivemos a aprovação em tempo recorde do projeto de lei complementar (PLP) 68/2024, que regulamenta importantes aspectos da reforma tributária, pelo Plenário da Câmara dos Deputados. O texto, com 500 páginas e mais de 500 artigos, foi apresentado aos parlamentares apenas 30 segundos antes do início da sessão de votação. Iniciada a votação segundos depois do protocolo de recebimento do texto, o projeto foi aprovado, com placar de 336 votos a 142, e 2 abstenções.

²⁷⁸ Para um estudo mais aprofundado sobre o fenômeno da governamentalização do poder tributário confira-se: MOREIRA, Bernardo Motta. **A governamentalização do poder de tributar. Desafios do processo legislativo tributário**. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2021.

²⁷⁹ Constituição da República Federativa do Brasil de 1988:

“Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)”

²⁸⁰ No Brasil, o CTN utilizou o termo “obrigações acessórias” para se referir a deveres instrumentais tais como emissão de documentos fiscais, escrituração de livros, fornecimento de informações, enfim, obrigações de fazer e não fazer que viabilizem ou facilitem a fiscalização. É o que determina do art. 113, § 2º do CTN, *in verbis*:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

²⁸¹ A jurisprudência dos tribunais superiores já se pacificou no sentido da dispensabilidade de lei em sentido formal para o estabelecimento de obrigações acessórias, que podem, assim, serem estipuladas por atos normativos infralegais. Nesse sentido, confira-se decisão do Supremo Tribunal Federal:

Além disso, cabe à Administração Fiscal dar a sua própria interpretação das leis para aplicá-las, seja porque os textos nem sempre (ou raramente) são suficientemente claros, seja porque deixam uma certa margem de discricionariedade na sua regulamentação.

Embora esse seja um tema que vem dividindo a doutrina do direito tributário, o fato é que as leis conferem à Administração alguma liberdade cognitiva na tarefa de interpretação, não apenas porque se utilizam de conceitos indeterminados, mas também porque o ato de aplicação não é meramente mecânico ou fruto de uma pura logicidade.²⁸²

No exercício dessa sua função interpretativa, embora sujeita ao princípio da legalidade, a Administração Tributária acaba criando normas, expressas em decretos, portarias, circulares, instruções, ordens de serviço, soluções de consulta, enfim, a Administração conforma e enforma a lei tributária de acordo com a sua compreensão.

Além dessa atividade criativa e de verdadeira decisão em matéria tributária, uma vez editadas as leis, é o Poder Executivo quem as aplica em massa, constituindo o crédito tributário pelo lançamento.

O modelo clássico de liquidação dos tributos, e em especial dos impostos, em que competia com exclusividade à Administração Tributária, uma vez verificada a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e notificá-lo para pagamento do tributo, foi adotado pelo Código Tributário Nacional, para quem, aliás, compete privativamente à

Ementa: Direito constitucional e tributário. Ação cível originária. Obrigação tributária acessória. Imunidade recíproca.

1. Compete ao Supremo Tribunal Federal conhecer e julgar originariamente causas que envolvam a interpretação de normas relativas à imunidade tributária recíproca, em razão do potencial abalo ao pacto federativo. Precedentes.

2. A obrigação acessória decorre da legislação tributária (art. 113, § 2º, do Código Tributário Nacional). Esse termo não engloba apenas as leis, mas também “os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes” (art. 96 do Código Tributário Nacional).

3. A imunidade tributária recíproca (art. 150, VI, a, da Constituição) impede que os entes públicos criem uns para os outros obrigações relacionadas à cobrança de impostos, mas não veda a imposição de obrigações acessórias. Precedentes.

4. O art. 9º, § 1º, do Código Tributário Nacional institui reserva legal para a definição das hipóteses de responsabilidade tributária e dos atos que os entes públicos deverão praticar na qualidade de responsáveis tributários. **O dispositivo não afasta a possibilidade de obrigações acessórias serem impostas por atos normativos infralegais.**

5. Não ofende o princípio da isonomia ou abala o pacto federativo norma que impõe a obrigação de apresentação de declaração de débitos e créditos de tributos federais aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal, mas não a estende aos órgãos da própria União.

6. Pedido que se julga improcedente. (ACO 1098, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 11-05-2020, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-135 DIVULG 29-05-2020 PUBLIC 01-06-2020 – destaques nossos)

²⁸² SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Interpretação e Integração da Norma Tributária. In: **Revista da EMERJ**. V. 13. N. 52, 2010, p. 116. Disponível em https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista52/Revista52_112.pdf Acesso em: 12.10.2024.

autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento.²⁸³

Porém, se num primeiro momento a atividade de lançamento e cobrança dos impostos era feita predominantemente pelos representantes do Estado, com o aumento da complexidade das relações e negócios jurídicos sem o correspondente incremento da força de trabalho das administrações tributárias, observou-se o fenômeno da atribuição de um número cada vez maior de deveres aos contribuintes, com a transferência de encargos que, em regra, caberiam ao próprio Estado.

Essa evolução da relação jurídico-tributária, fenômeno que acabou cunhado por obra de Ferrero Lapatza como “privatização da gestão tributária”²⁸⁴, gerou como consequência uma enorme quantidade de atribuições aos particulares que giravam em torno da constituição do próprio fato jurídico tributário, passando a ser do contribuinte o dever de promover a subsunção dos fatos aos conteúdos normativos e interpretar as suas disposições.

Um tal movimento, no entanto, não foi acompanhado de qualquer contrapartida do Estado, que se limita a homologar a atividade exercida pelo contribuinte e, em caso de discordância, já exigir o tributo ou sua diferença com todas as penalidades decorrentes do inadimplemento.

Apontado por Regina Helena Costa como um dos instrumentos viabilizadores da praticabilidade no âmbito tributário, se de um lado o fenômeno estimula a participação do contribuinte na gestão tributária²⁸⁵, de outro, caso não seja acompanhado da possibilidade de participação igualitária na construção do sistema tributário como um todo, é capaz de gerar litigiosidade e desconfiança, exatamente como o que se verifica atualmente em nosso país. Porque se de um lado o modelo atribui aos particulares um poder de decisão em matéria tributária, de outro, essa decisão é provisória e não resiste a uma simples discordância da autoridade fiscal sem que se lhes imponham penalidades por vezes excessivamente gravosas.

Em havendo discordância entre Fisco e contribuintes sobre a correta aplicação da norma

²⁸³ Código Tributário Nacional:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

²⁸⁴ FERREIRO LAPATZA, José Juan. La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico- Administrativos. In: Revista Española de Derecho Financiero. N. 37, 1983, p. 84-85, *apud* HUETE, Miguel Ángel Sánchez. La contribución a los gastos públicos, un deber más allá de la recaudación. In: **Revista de Direito Brasileira**. V. 9. N. 4. Florianópolis, p. 372–400, 2014, p. 395. Disponível em: <https://www.indexlaw.org/index.php/rdb/article/view/2932>. Acesso em: 26 nov. 2024.

²⁸⁵ COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e Justiça Tributária. Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte**. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 194-197.

aos fatos concretos, sobre a efetiva subsunção do fato gerador à hipótese de incidência legal, ou sobre qualquer outro elemento constitutivo da obrigação tributária, o que não raramente acontece, o poder de decisão volta ao Poder Executivo que, por meio dos “Tribunais Administrativos”, ou extinguirá ou constituirá definitivamente o crédito tributário pelo “lançamento definitivo”.²⁸⁶

Persistindo a controvérsia, em última instância, o Poder Judiciário é chamado a interpretar e aplicar a norma ao caso concreto, ou mesmo a se manifestar sobre a legalidade e/ou constitucionalidade de uma norma ou de uma de suas possíveis interpretações.

Embora tenha a última palavra sobre a interpretação das leis em geral, temos assistido a um processo decisório focado não apenas das normas, na sua compreensão e na sua aplicação, mas nas consequências advindas dessa decisão, o que gera ainda mais insegurança jurídica, desconfiança e litigiosidade ao sistema.

Pela sistemática de julgamento de casos repetitivos, introduzida em nosso país ainda na vigência do Código de Processo Civil de 1973, os Tribunais Superiores passaram a fixar “teses” que nada mais são do que enunciados sintéticos prescritivos, à semelhança das leis, apesar de fixadas a partir de um caso concreto.

Com a introdução dos precedentes vinculantes pelo Código de Processo Civil de 2015, nos termos do seu art. 927, tais enunciados acabam por se sobrepor as leis com caráter de generalidade e abstração típicos dos atos emanados pelo Poder Legislativo, fenômeno que Humberto Theodoro Júnior designou como direito jurisprudencial.²⁸⁷

²⁸⁶ No Brasil, os chamados tribunais administrativos são órgãos colegiados revisionais pertencentes à estrutura do Poder Executivo, que possuem em regra composição paritária, com representantes do Fisco (auditores fiscais) e dos contribuintes (indicados por entidades de classe de contribuintes). O CTN contempla algumas previsões em matéria de processo administrativo tributário, tal como a possibilidade de impugnação do lançamento (art. 145, I), a de que a impugnação e os recursos administrativos suspendem a exigibilidade do crédito tributário (art. 151, III), a extinção do crédito tributário via decisão administrativa (art. 156, IX), bem como a natureza de norma complementar atribuída às decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa (art. 100, II e parágrafo único). Tirando estas poucas previsões que têm o caráter de norma geral, cada ente federado rege o seu próprio processo tributário administrativo.

²⁸⁷ THEODORO JÚNIOR, Humberto Theodoro. Common Law e Civil Law. Aproximação. Papel da Jurisprudência e Precedentes Vinculantes no Novo Código de Processo Civil. Demandas Repetitivas. In: **Revista Magister de Direito Processual Civil**. N. 71, 2016. Disponível em: <https://blog.grupogen.com.br/juridico/areas-de-interesse/processocivil/common-law-e-civil-law-aproximacao-papel-da-jurisprudencia-e-precedentes-vinculantes-no-novo-codigo-de-processo-civil-demandas-repetitivas/> Acesso em: 23.09.2024.

“Coube ao CPC/2015 a introdução dos precedentes vinculativos em sua maior e ampla dimensão nos termos do seu art. 927, para impor a observância vertical das decisões dos Tribunais Superiores por todos os juízes e tribunais do país, e a das decisões dos Tribunais locais, pelos órgãos a eles vinculados. É dentro desse sistema de valorização da jurisprudência como fonte normativa que se inserem os incidentes, previstos no NCPC, de assunção de competência e de resolução de demandas repetitivas, bem como a técnica de julgamento dos recursos extraordinário e especial repetitivos.

Fala-se, diante do prestígio conferido legalmente à força normativa da jurisprudência, que o novo Código teria introduzido em nossa ordem jurídica o chamado direito jurisprudencial e isso talvez representasse, dentre todas as

Não raras vezes, ao se imiscuir na função de legislador²⁸⁸, o Judiciário acaba gerando um vácuo normativo, que no desespero, dada a morosidade do Legislativo em resolver a questão, é preenchido pelo Poder Executivo em flagrante invasão de poder.

Cite-se, ainda, que o Poder Judiciário no Brasil, por obra do Supremo Tribunal Federal, reconheceu a si próprio a capacidade de alterar a legislação tributária pela via da interpretação, com efeitos *erga omnes*, não apenas em sede de controle abstrato de constitucionalidade, mas também no julgamento de casos concretos afetados à repercussão geral, ao determinar que as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas relações jurídicas de trato sucessivo, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo.²⁸⁹

Todas estas decisões em matéria tributária, que provêm de diferentes fontes (legislativas, executivas e judiciárias), por vezes se sobrepõem e se contradizem, gerando instabilidade e insegurança jurídica.

De tudo o que foi dito, pode-se concluir que a clássica tripartição dos poderes do Estado não é mais capaz de permitir, em matéria fiscal, a identificação correta de quem tem o poder de tributar e exonerar, interpretar a lei para aplicá-la ao caso concreto, ou qual seria o poder responsável pela fiscalização e cobrança dos impostos. Até mesmo a tarefa de dirimir conflitos em matéria tributária transborda dos limites de atuação do Poder Judiciário que, a seu turno, por meio de suas decisões, vem acarretando novos conflitos, no que podemos chamar de círculo vicioso da litigiosidade fiscal.²⁹⁰

modificações trazidas por aquele diploma legal, ‘a mais significativa e com maior impacto no cotidiano forense’, como reconhece ARRUDA ALVIM.”

²⁸⁸ No precedente *Harper vs. Virginia* o Juiz Scalia da Suprema Corte norte-americana bem evidencia em seu voto o avanço do Poder Judiciário no papel do legislador, que resulta da adoção de efeitos prospectivos a decisões de inconstitucionalidade, prática que tem se tornado bastante comum na Suprema Corte brasileira: “A tomada de decisão prospectiva é a serva do ativismo judicial e a inimiga nata do *stare decisis*. Foi formulada no auge do realismo jurídico e promovida como uma “técnica de legislação judicial” em geral e, mais especificamente, como um meio de tornar mais fácil anular precedentes anteriores.”

Em seguida, citando juiz de tradição contrária a dele, para divergir, destaca: “O Juiz O’Connor afirma que ‘[q]uando o Tribunal muda de ideia, a lei muda com ele.’ Esse conceito é bastante estranho ao direito e à ordem jurídica norte-americanos.” (*Harper vs. Virginia* 509 U. S. 86, 1993, p. 103 – tradução livre. Disponível em: <https://www.supremecourt.gov/opinions/boundvolumes/509bv.pdf> Acesso em: 12.10.2024)

²⁸⁹ STF, Temas 881 e 885.

²⁹⁰ O fenômeno foi comprovado por meio de pesquisas empíricas, a exemplo do Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário (Disponível em <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>), que detectou um aumento do estoque de ações antiexacionais em momentos próximos aos julgamentos de recursos repetitivos, especialmente logo após a sessão de julgamento de mérito, em razão da utilização frequente pelo Supremo Tribunal Federal da modulação dos efeitos de suas decisões, resguardando as ações ajuizadas até a data de julgamento. Para um estudo mais profundo sobre a utilização desordenada do instituto da modulação de efeitos pelo STF, confira-se: PITTZER, Leonel Pereira. **Modulação em matéria**

O aumento das fontes de decisão em matéria tributária tem como consequência o aumento da insegurança jurídica, que, por sua vez, leva a mais conflitos, destacando-se que a desorientação e a insegurança, embora reconhecidamente maiores sob o prisma dos contribuintes, também afeta a Administração Tributária, os servidores públicos que trabalham com a fiscalização e a recuperação de créditos e os gestores. Já é evidente que o nosso sistema tributário se tornou completamente disfuncional.

Nenhuma reforma tributária que se restrinja a alteração de competências e/ou simplificação de tributos será capaz de corrigir uma tal disfunção, principalmente ao acrescentar novas fontes de decisão – e, consequentemente, conflitos – como o que foi feito pela EC n° 132/2023 com a criação do denominado Comitê Gestor do IBS.²⁹¹

A solução deve passar pela alteração da dinâmica da relação tributária em si, uma mudança de papéis e na forma de atuação das partes dessa relação, de modo a impedir que o conflito se forme.

No chamado Estado Fiscal pós-moderno o paradigma do comando-e-controle deve ser substituído pelo paradigma da cooperação, como meio de prevenção dos conflitos entre o Estado e os particulares e até mesmo conflitos de Estados entre si. Uma mudança de tal ordem passa pela transformação na própria definição da relação Estado-cidadão, transformação esta que já vem se refletindo, ainda que timidamente, na maneira com que alguns países vêm atuando na regulação das atividades privadas, mudança que merece atenção especial no campo da tributação.

3.2. A atuação administrativa segundo a lógica empresarial

A ideia da atividade de lançamento como ato administrativo estritamente vinculado resulta de uma concepção de ato administrativo enquanto manifestação de uma Administração agressiva, típica de um Estado Fiscalizador e Regulador, que espelha a relação entre os cidadãos e a Administração no antigo Estado Liberal.

Apesar do alargamento do conceito e das atividades atribuídas ao Estado, a concepção dogmática do ato administrativo tributário não acompanhou com a mesma velocidade esta evolução.

tributária - uma análise normativa, descritiva e prescritiva do padrão decisório do STF. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2024.

²⁹¹ Trata-se de entidade pública sob regime especial, criada pela EC n° 132/2023, que exercerá praticamente todas as competências administrativas relativas a fiscalização e cobrança do novo imposto sobre o consumo brasileiro (o IBS), inclusive no que se refere ao processo tributário administrativo. O CG-IBS terá independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira e será financiado por um percentual da arrecadação do IBS, razão pela qual vem sendo chamado de o Quarto Poder da República “Federativa”.

Até bem pouco tempo atrás, ainda havia quem defendesse a impossibilidade absoluta de se transacionar em matéria tributária, por ser o instituto *“incompatível com as premissas concernentes à tributação, dentre elas a necessária discricionariedade que preside a transação e a vinculabilidade que permeia toda a função administrativa relativa aos tributos.”*²⁹²

Com o tempo, a visão sobre o ato administrativo de lançamento vem se alterando, mesmo porque as autoridades fiscalizadoras, assim como os juízes, não são meras máquinas de aplicar leis. Porém, a mudança se deve a muito mais do que isso. Trata-se de um reflexo da alteração do próprio Estado e de suas relações com os seus cidadãos, sendo certo que não encontra mais abrigo qualquer teoria que adote uma concepção do ato tributário como sinônimo exclusivo de atividade estatal limitadora do exercício dos direitos individuais.²⁹³

Segundo Vasco Pereira da Silva, de um instrumento privilegiado de contato instantâneo entre Administração e administrado, o ato administrativo – e o ato de lançamento é um ato administrativo – passa a ser visto como “momento” de um relacionamento continuado entre a Administração e os cidadãos, o que destaca o seu aspecto procedimental.²⁹⁴

Do consentimento geral ao imposto, tal como concebido no século do iluminismo, passa-se a uma era em que o consentimento fiscal já não é apenas uma questão do Parlamento, mas também da prática administrativa, com a Administração Tributária tornando-se o vetor desta aceitação ao tributo.²⁹⁵

Essa mudança de paradigma se seguiu ao antifiscalismo doutrinário que assolou os países de uma forma geral nas décadas de 80/90, período em que a curva de Laffer conheceu um franco sucesso.²⁹⁶ A imagem negativa da tributação marcou a política neoliberal,

²⁹² JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Comentários ao Código Tributário Nacional** (MARTINS, Ives Gandra da Silva. coord). São Paulo: Saraiva, 1998, p. 401-404.

²⁹³ “Noutros termos, o imposto não pode ser encarado nem como mero poder para o estado, nem simplesmente como um mero sacrifício para os cidadãos, mas antes como um contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em estado.” (NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. 4. reimp. Coimbra: Almedina, 2015, p. 185)

²⁹⁴ SILVA, Vasco Pereira da. **Em Busca do Acto Administrativo Perdido**. Almedina, 2021. EBook, pp. 455-456.

²⁹⁵ BOUVIER, Michel. **Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt**. 10. ed. Paris: LGDJ, 2010, p. 180.

²⁹⁶ A curva de Laffer é uma definição econômica que defende que o aumento da pressão fiscal provocaria uma redução no volume das atividades econômicas e o aumento da sonegação, mostrando que a relação entre “nível de tributação” e “arrecadação” não é diretamente proporcional. A representação gráfica entre o volume dos impostos não seria uma reta ascendente, e sim uma “curva” voltada para baixo – a chamada curva de Laffer. Seu conceito foi desenvolvido pelo economista Arthur Laffer, que defendia a diminuição dos impostos cobrados em uma sociedade como uma forma de estimular a economia e aumentar a arrecadação do Estado. Para uma explicação sucinta do fenômeno confira-se: LIMA, Emanuel Marcos. REZENDE, Amaury José. Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil: uma análise a partir da Curva de Laffer. *In: Interações*. Campo Grande-MS. V. 20. N. 1, p. 239-255, 2019. Disponível em: <file:///C:/Users/User/Downloads/1609-Texto%20do%20artigo-8762-8878-10-20190320.pdf> Acesso em: 20.10.2024.

demandando a busca de um novo equilíbrio na relação Fisco-contribuinte e uma nova legitimidade para a imposição fiscal.

É nesse quadro que se desenvolve a passagem de um civismo tributário político e jurídico para uma legitimidade fundada na lógica da gestão e da economia. As Administrações Fiscais passaram a buscar a rentabilização de suas gestões, por meio de medidas que visavam a redução dos custos administrativos e o aumento da eficácia do trabalho fiscal.

Crescem as preocupações de organismos internacionais com a eficiência fiscal e, por consequência, intensificam-se as pesquisas empíricas sobre os diversos sistemas tributários e administrações tributárias dos países, evolução da arrecadação nacional e subnacional, despesas tributárias, legislação tributária, acordos para evitar dupla tributação e acordos de troca de informações, gestão tributária, tribunais fiscais e cooperação tributária.²⁹⁷

Nas últimas décadas, a literatura sobre tributação e governança tornou-se abundante e está relacionada com a implementação de programas de política de desenvolvimento promovidas por organismos internacionais.

Nas décadas de 1980 e 1990, a partir do consenso de Washington - mais especificamente com a formulação do Plano Brady²⁹⁸ e a imposição aos países em desenvolvimento de programas de ajustamentos estruturais como condição para refinanciamento de suas dívidas - a fiscalidade já era um aspecto importante para as grandes instituições financeiras internacionais.

Os aspectos de governança da tributação foram integrados a esses programas durante a década de 2000 e, a partir de 2008, a ideia de eficiência tributária passou a ocupar um lugar central na agenda daquelas instituições e de organizações não governamentais. A título de

²⁹⁷ Algumas dessas pesquisas podem ser conferidas nos sítios eletrônicos do CIAT – Centro Interamericano de Administrações Tributárias (Disponível em: <https://www.ciat.org/ciatdata/> Acesso em 20.10.2024); da OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (Disponível em <https://www.oecd.org/en/publications/reports.html?orderBy=mostRelevant&page=0&facetTags=oecd-policy-areas%3Apa15%2Coecd-policy-areas%3Apa10> Acesso em: 20.10.2024); e do BID – Banco Interamericano de Desenvolvimento (Disponível em: <https://publications.iadb.org/en/publications?f%5B0%5D=unit%3A163> Acesso em: 20.10.2024); sem falar nas pesquisas nacionais promovidas pelo IPEA, CNJ, FGV, e outros.

²⁹⁸ Anunciada em março de 1989 por Nicholas Brady, o Secretário do Tesouro americano, a “nova” política da dívida externa foi recebida inicialmente com otimismo pelos países devedores. O ‘Plano Brady’, como passou a ser chamado, conclamava os bancos credores a se engajarem em um processo coordenado de redução das dívidas externas dos países superendividados, ao mesmo tempo em que propunha uma mudança nas políticas do FMI e do Banco Mundial. (PORTELLA FILHO, Petrônio. Plano Brady: da retórica à realidade. *In: Estudos Econômicos*. V. 24. N. 1. São Paulo, 1994, p. 55–105, p. 56. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/ee/article/view/159130>. Acesso em: 23 out. 2024)

exemplo, citem-se os estudos da OCDE (2008)²⁹⁹, (2013)³⁰⁰, (2015)³⁰¹; do FMI (2016)³⁰²; do FMI & Banco Mundial (2016)³⁰³; e da ONU (2015)³⁰⁴.

Integrado num ambiente de mercado, o tributo muda de natureza, e embora em ritmos diferentes de acordo com a própria evolução ideológica nos diversos países, ele tende a aparecer cada vez mais como o preço de um serviço prestado pelo Estado que dele se beneficia, e não como a expressão de um vínculo de solidariedade, ou mesmo de um dever social. Da ideia de um contribuinte súdito, passa-se ao extremo oposto de considerá-lo muito mais um cliente do Estado.

Em alguns países, como na Itália e na Espanha por exemplo, o reconhecimento da ineficiência da máquina estatal para lidar com a nova realidade de gestão empresarial fez com que a tarefa de arrecadação fosse delegada a agências que, apesar da natureza jurídica de direito público e da subordinação aos respectivos ministérios de finanças, adotam o modelo e a lógica da gestão empresarial.³⁰⁵

Essa transposição do modelo de negócios para as relações jurídicas entabuladas pelo Estado chamou a atenção da doutrina francesa:

(...) A gestão pública é então caracterizada pelo fato de adotar o modelo e a lógica da empresa, o que a leva ao estabelecimento de uma relação cliente-fornecedor entre o Estado e os cidadãos.

Tal lógica gera transformações fundamentais tanto no interior das administrações como nas relações que mantém com os seus constituintes. Assim, não só os cidadãos são considerados e consideram-se como usuários ou clientes, mas as agências podem substituir as administrações tradicionais. Agências são instituições que muitas vezes têm um modo de funcionamento muito próximo ao de uma empresa e sua organização rompe com o modelo hierárquico, autoritário e burocrático. Elas são relativamente

²⁹⁹ OCDE. **Estudo sobre o papel dos intermediários fiscais**, OECD Publishing. 2008. Paris. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264041813-en>. Acesso em: 08.07.2024

³⁰⁰ OCDE. **La relación cooperativa: Un marco de referencia: De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo**. OECD Publishing. 2013. Paris. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264207547-es>. Acesso em: 08.07.2024.

³⁰¹ OCDE/FIIAPP. **Construindo cultura fiscal, conformidade e cidadania: um livro de referência global sobre educação do contribuinte**. OECD Publishing. 2015. Paris. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264205154-en>. Acesso em: 08.07.2025. A segunda edição do relatório foi publicada em 2021 (OCDE. **Building Tax Culture, Compliance and Citizenship: A Global Source Book on Taxpayer Education**. 2. ed. OECD Publishing. 2021. Paris. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/18585eb1-en>. Acesso em: 08.07.2024.

³⁰² FMI. **Revenue Mobilization Trust Fund. 2016**. Disponível em: <https://www.imf.org/external/np/ins/english/files/RMTFProgramDocument.pdf> Acesso em 08.07.2024

³⁰³ https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2016/01/Domestic-resource-mobilization-and-taxation_IMF-and-World-Bank_IATF-Issue-Brief.pdf

³⁰⁴ ONU. **Addis Ababa Action Agenda of the Third International Conference on Financing for Development**. New York. 2015. Disponível em: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/08/AAAA_Outcome.pdf Acesso em 08.07.2024.

³⁰⁵ BOUVIER, Michel; BOUVIER, Marie-Christine; LASSALE, Jean-Pierre. **Finances Publiques**. 12. ed. Paris: LGDJ, 2013, p. 416. Os autores destacam que este modelo tem sido implementado em diferentes Estados do mundo nas últimas décadas, por exemplo na Nova Zelândia, Austrália, Canadá, Reino Unido, Países Baixos, Dinamarca, Finlândia e Espanha, sendo também esta mesma direção adotada na França com a LOLF (Loi Organique relative aux Lois de Finances).

autônomas e contratam os seus objetivos com o Estado. Além disso, a responsabilidade e a autonomia dos gestores estão logicamente estabelecidas em todos os níveis do setor público, enquanto o controle interno da sua gestão geralmente substitui o controle externo.³⁰⁶

De se notar que o modelo negocial passa a reger não só a relação entre a agência e o Estado, mas também entre este – representado pelas agências – e os cidadãos. Em um tal contexto, os cidadãos são considerados e se consideram como usuários ou clientes, e as agências substituem as administrações fiscais.

A caracterização da gestão pública nos mesmos moldes e segundo a lógica da empresa – o que a leva ao estabelecimento de uma relação cliente-fornecedor entre os cidadãos e o Estado – não é indene de questionamentos, principalmente na esfera tributária.

Se de um lado a nova organização adequa-se melhor a realidade fluida e cambiante do mundo dos negócios, em especial na era da virtualização e mundialização das transações, de outro, esse movimento se inscreve no contexto de um desinteresse por princípios que se pensavam consagrados e consolidados no direito tributário, colocando em xeque tanto a igualdade como a própria segurança jurídica.

O caráter contributivo do imposto desaparece à medida que se funde com a dinâmica espacial mundial da nova ordem econômica, e com ele se esvai um importante símbolo do vínculo social, a solidariedade, jogando por terra os elementos mais fortes da legitimidade tributária.³⁰⁷

Na verdade, quando estes contribuintes-clientes têm a sensação de que o serviço não é de qualidade, amplia-se o questionamento quanto à utilidade do imposto ou, mais precisamente, à sua justificação, o que encoraja e, para alguns, até justifica práticas de evasão fiscal que já não encontram restrição ética ou social.

Da mesma forma, para além da questão da justiça fiscal, surge o problema do controle quanto ao peso da carga tributária individual. Se já não há mais justificação para o tributo, a

³⁰⁶ BOUVIER, Michel; ESCLASSAN, Marie-Christine; LASSALE, Jean-Pierre. **Finances Publiques**. 12. ed. Paris: LGDJ, 2013 p. 415-416.

³⁰⁷ BOUVIER, Michel. Sens et légitimité de l'impôt. In: **Pouvoirs - Revue française d'études constitutionnelles et politiques**. N. 151, 2014/4, p. 27-34, p. 32 – Tradução livre:

“(..) Foi graças a ela [representação do tributo como meio de solidariedade social] que conseguiu apresentar-se como expressão e condição necessária da solidariedade e do vínculo social, como meio privilegiado de coesão, de integração da comunidade, depois da nação e do Estado. É também nesta mesma base que poderia ser concebido como a contribuição de todos para o financiamento dos serviços públicos, como o instrumento para alcançar o bem-estar e o interesse geral, e isto num espaço bem estabelecido. E foi, em última análise, através da imagem de um Estado-nação unificado, com fronteiras definidas, que se forjou um simbolismo fiscal amplamente aceito e partilhado, o da realização do bem comum através dos impostos, uma taxação entendida como uma contribuição necessária à organização da vida coletiva. Foi nesta base que foi possível construir políticas fiscais relativamente coerentes porque assentam numa lógica reconhecida.”

estratégia passa a ser torná-lo invisível, imperceptível aos olhos do contribuinte, concentrando a tributação sobre o consumo. Ao tornar o tributo regressivo, o fenômeno aumenta a desigualdade na distribuição de renda, que por sua vez, aumenta a violência, a criminalidade, a informalidade e a instabilidade social.³⁰⁸

O desafio é, então, alcançar um conceito de tributo que conjugue a solidariedade entre os indivíduos com a fluidez e a agilidade do mercado. A natureza da relação fiscal que penda para qualquer desses extremos jamais atenderá a função do tributo, seja como marca de pertencimento à comunidade (função política), seja para a redução da desigualdade (função social), seja como meio de financiar as despesas do Estado (função econômica).

Neste contexto, aumentar a aceitação de impostos, prevenir a evasão fiscal e prestar o melhor serviço com o menor custo para o Estado passam a ser objetivos essenciais.

3.3. A experiência holandesa

Com atenção para a necessidade de se estabelecer um novo modelo de relação entre a administração tributária e os contribuintes, em 2005 a Administração Fiscal holandesa adotou uma estratégia de relacionamento com grandes empresas denominada monitoramento horizontal. O adjetivo faz referência justamente a uma cultura de relacionamento entre pares, oposta ao relacionamento vertical clássico, onde o cidadão assume uma posição de submissão e inferioridade.

A utilização do termo “monitoramento” em substituição a expressões usuais, tais como fiscalização ou investigação, por exemplo, denotava, ainda, uma nova imagem do contribuinte, que passa a ser visto não mais como um potencial sonegador ou fraudador, mas como um verdadeiro parceiro da Administração Fiscal holandesa (*Netherlands Tax and Customs Administration* – NTCA).³⁰⁹

O novo modelo foi adotado em parte como resultado da pressão crescente sobre a capacidade de fiscalização, causada pela legislação tributária muito complexa e pela globalização. A Administração Fiscal holandesa optou por uma estratégia diferente baseada no risco de inadimplemento dos contribuintes.

³⁰⁸ Vários estudos têm se debruçado sobre a correlação do índice Gini (medida de desigualdade e concentração de renda) com os indicadores de segurança pública, apontando para uma relação diretamente proporcional: quanto maior a desigualdade, maior o índice de criminalidade. No Brasil, confira-se o estudo de Luciano Nakabashi, Amaury Gremaud, André Menegatti e Nicolas Scaraboto, que analisou dados de municípios paulistas entre os anos de 2010 a 2019. Disponível em: https://www.fearp.usp.br/images/Boletim_Criminalidade_Usp_Municipios_3.pdf. Acesso em: 28.10.2024.

³⁰⁹ HUISKERS-STOOP, Esther; GRIBNAU, Hans. Cooperative Compliance and the Dutch Horizontal Monitoring Model. In: **Journal of Tax Administration**. V. 5:1, 2019. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3333347>. Acesso em: 28.10.2024

No início dos anos 2000, a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), movida pela preocupação internacional com o uso crescente de planejamentos tributários agressivos, iniciou uma pesquisa para analisar estratégias de gerenciamento de riscos e promoção de conformidade das administrações tributárias, àquela época recém desenvolvidas na Holanda.

Nas pesquisas, inicialmente centradas no papel que os “intermediários fiscais” exerciam na promoção desses planejamentos, chegou-se à conclusão de que, *“para entender e, mais importante, influenciar o comportamento dos intermediários fiscais”*, seria necessário avançar no relacionamento estabelecido entre autoridades tributárias, contribuintes e especialistas em direito tributário e financeiro.³¹⁰

Esses estudos partiram da premissa de que um melhor entendimento e colaboração entre as três partes no ambiente tributário – órgãos de receita, contribuintes e intermediários fiscais – poderia levar a uma maior conformidade voluntária, reduzindo, portanto, os custos com a fiscalização. Para os contribuintes, a vantagem estaria em uma resposta mais rápida da Administração, bem como uma certeza antecipada quanto ao tratamento tributário de suas operações.

A abordagem dos relatórios da OCDE sobre o tema praticamente se confunde com a experiência holandesa, não só pela participação ativa daquele país na condução dos trabalhos, como principalmente pela introdução e aplicação do novo modelo de relacionamento Fisco-contribuinte pela NTCA, que pode ser definido como um modo de supervisão administrativa com base na confiança recíproca (informada), mútuo entendimento e transparência entre contribuintes e o Fisco.³¹¹

No Monitoramento Horizontal, em lugar do tradicional método de fiscalização caracterizado pela hierarquia que rege as relações entre o Fisco e os contribuintes, optou-se por um modelo de relacionamento cooperativo, inicialmente disponibilizado para grandes empresas que fizessem a opção.

O caminho trilhado pela Holanda se inicia na década de 1990, quando a Administração Tributária, dada a escassez de recursos disponíveis para a fiscalização de operações cada vez mais complexas, introduziu sua estratégia de avaliação de risco, centralizando suas atenções

³¹⁰ OCDE. **Study into the Role of Tax Intermediaries**. Paris: OECD Publishing. Paris. 2008. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264041813-en>. Acesso em: 18.11.2024.

³¹¹ HUISKERS-STOOP, Esther; GRIBNAU, Hans. Cooperative Compliance and the Dutch Horizontal Monitoring Model. In: **Journal of Tax Administration**. V. 5:1, 2019. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3333347>. Acesso em: 28.10.2024

nos grandes contribuintes e nas áreas que apresentavam maior risco fiscal. Ao classificar os contribuintes por porte e perfil de risco, os trabalhos puderam se concentrar naqueles casos em que se vislumbrava um risco real de evasão, sem dispensar tempo e recursos com contribuintes que demonstravam um alto padrão de conformidade.

Em 2005, um novo tipo de acordo com empresas multinacionais foi incluído nesta estratégia de conformidade: o Monitoramento Horizontal. A mudança fez parte do programa de governo implementado pelo Primeiro Ministro Jan Peter Balkenende, intitulado “Outro Governo”, declaradamente voltado a uma Administração melhor e mais eficiente.

Inspirado em um relatório do Conselho Científico para a Política Governamental (*Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid* - WRR), “O futuro do Estado constitucional nacional”³¹², referido programa de governo baseou-se na ideia de “*menos regras, melhor desempenho e mais responsabilidade para a sociedade*”. Dentre os objetivos do programa estavam a simplificação da legislação e a atribuição de mais responsabilidade aos cidadãos, baseada na autorregulação, sendo a confiança e a transparência conceitos-chave para essa proposta.³¹³

Toda a base para a mudança de paradigma na relação entre o Estado e os cidadãos partiu de uma nova concepção do Estado de direito, cuja noção tradicional, fortemente ligada ao poder soberano do Estado, precisava ser revista em razão de novas realidades que se impuseram ao século XXI, tais como a individualização e a internacionalização da sociedade. De acordo com o WRR, a sociedade tornou-se mais horizontal, demandando mudanças profundas na forma de se relacionar com o Estado.³¹⁴

³¹² Cf. o resumo em inglês do **Relatório WWR** n° 63 em: <file:///C:/Users/User/Downloads/R063e-Future-national-constitutional-state.pdf> Acesso em: 02.11.2024.

³¹³ HUISKERS-STOOP, Esther Alexandra Maria. **De effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht: een fiscaal-juridische en empirische analyse**. Erasmus University Rotterdam. 2015, p. 89. Disponível em: https://repub.eur.nl/pub/79080/Huiskers_proefschrift_digitaal.pdf Acesso em: 02.11.2021.

³¹⁴ Do resumo em inglês do Relatório WWR n° 63, cabe traduzir a seguinte passagem:

“A emancipação material e moral são discerníveis não apenas no ambiente social imediato mas também nas relações entre cidadãos e o governo. Muitos cidadãos invocam suas preferências pessoais nas relações públicas. Além disso, eles têm maiores expectativas e fazem maiores exigências do ambiente público.

A combinação de preferências individuais e altas expectativas e exigências pode significar que os cidadãos se sintam mais rapidamente afrontados pelas ações do governo. Além disso, essa combinação pode ter como resultado uma preocupação mais ativa dos cidadãos com os interesses públicos, o que aumenta as chances de conflitos com o governo.

(...)

Os cidadãos hoje em dia não são apenas súditos (modernos) e eleitores, mas também coprodutores de políticas e clientes. Em termos desses papéis, o ativismo cívico atualmente significa, na prática, não apenas contribuir proativamente para os assuntos públicos ou o interesse geral (ou seja, um estilo de cidadania ativa), mas também respostas calculistas, oportunistas e baseadas no cliente e sua resistência às decisões do governo (ou seja, um estilo de cidadania antecipatória).” (Relatório WWR n° 63, 2002, p. 41. Disponível em: <file:///C:/Users/User/Downloads/R063e-Future-national-constitutional-state.pdf> Acesso em: 02.11.2024)

Por outro lado, no setor empresarial, grandes escândalos financeiros em empresas como Enron, Worldcom e Parmalat resultaram em regulamentações adicionais para a melhoria da governança corporativa em vários países.

Nos Estados Unidos, a Lei Sarbanes-Oxley (SOx) foi aprovada em 2002, estabelecendo regras para melhorar o sistema de controle interno e impondo requisitos rigorosos à administração de empresas listadas na bolsa norte-americana.³¹⁵

Na Holanda, o Código de Governança Corporativa (também conhecido como Código *Tabaksblat*)³¹⁶, entrou em vigor em 2004. Ao contrário do que ocorria anteriormente, a posição fiscal da empresa passou a ser um ponto de atenção explícito para os conselhos de administração.

Uma disposição importante no Código *Tabaksblat* é que a administração da empresa deve emitir uma declaração sobre a eficácia do controle interno, inclusive no que diz respeito ao correto pagamento dos tributos.³¹⁷ Para tanto, a existência de um Marco de Controle Interno passou a ser fundamental para as empresas.

Para a NTCA, essas obrigações empresariais representaram uma oportunidade. Uma determinada categoria de grandes empresas precisou investir em sistemas de controle, ao que a NTCA pode responder com sua mudança na metodologia de supervisão.

Esse fenômeno em direção a um modelo mais moderno de governança administrativa não foi uma exclusividade Holandesa, espalhando-se por toda a Europa Ocidental no final da década de 90³¹⁸. A partir de então, as *soft law* tornaram-se bastante populares como um

³¹⁵ Texto disponível em: <https://www.congress.gov/107/statute/STATUTE-116/STATUTE-116-Pg745.pdf>
Acesso em: 26.12.2024.

³¹⁶ **Corporate Governance-code**. Disponível em: <https://www.mccg.nl/documenten/2022/12/20/corporate-governance-code-2022>
Acesso em 16.12.2024 Versão em inglês: <https://www.mccg.nl/documenten/2022/12/20/dutch-corporate-governance-code-2022>

³¹⁷ **Corporate Governance-code:**

“1.2.1 Risk assessment

The management board should identify and analyse the risks associated with the strategy and activities of the company and its affiliated enterprise. The identification and analysis should cover in any case the strategic, operational, compliance and reporting risks. The management board is responsible for establishing the risk appetite, and also the measures that are put in place in order to counter the risks being taken.

Explanatory note Examples of strategic, operational, compliance and reporting risks include risks such as climate change, social inequality, tax risks, fraud risks, money laundering risks and information and communication technology risks (including cybersecurity, supplier and supply chain dependencies, data protection and risks associated with new technologies and changing business models, as in the ethically responsible use of new technologies (e.g. Responsible AI)).

1.2.2 Implementation

Based on the risk assessment, as referred to in best practice provision 1.2.1, the management board should design, implement and maintain adequate internal risk management and control systems. To the extent relevant, these systems should be integrated into the work processes within the company and its affiliated enterprise, and should be familiar to those whose work they are relevant to.”

³¹⁸ GRIBNAU, Hans. *Soft Law and Taxation: The Case of the Netherlands*. In: **Legisprudence**. V. 1. N. 3, jan./2007, p. 291-326, p. 293. Tradução livre. Disponível em:

instrumento importante para aumentar a legitimidade e a capacidade de resposta da Administração.³¹⁹

Voltando à Holanda, a mudança para um estilo de governança mais democrático também foi seguida pelo uso abundante das *soft law*. Em relação à conformidade cooperativa, segundo Hans Gribnau, foi editado em 1994 um código de conduta para a reger a interação entre inspetores fiscais de auditoria e contadores (credenciados), marcando o início de um modo mais democrático de estabelecer regras administrativas.³²⁰

De lá pra cá, têm sido crescentes os esforços da Administração Tributária para estabelecer bons relacionamentos com os contribuintes, projetando uma imagem focada na ótica empresarial de serviço e eficiência.

Parte desse serviço consiste em fornecer certeza e transparência aos contribuintes em relação à aplicação da legislação tributária. As regras administrativas são publicadas e “traduzidas” para o público em geral em folhetos para facilitar a conformidade dos contribuintes. A administração tributária organiza e estrutura suas respostas às perguntas sobre certos assuntos e publica essas perguntas e respostas em comunicados à imprensa e em seu sítio eletrônico na *internet*.³²¹ A NTCA – ou *Belastingdienst* em holandês, que significa literalmente “serviço de impostos” – passa a adotar uma postura mais comunicativa com o cidadão, abrindo-lhe a possibilidade de algum tipo de participação na construção das normas administrativas de execução das leis tributárias.³²²

Além de comunicação melhor e mais eficiente com os cidadãos, o modelo de

https://www.researchgate.net/publication/233572363_Soft_Law_and_Taxation_The_Case_of_the_Netherlands
Acesso em: 04.11.2024.

“(…) Fala-se muito sobre nova governança hoje em dia. Isso não é surpreendente: desde a década de 1990, a administração pública em países ocidentais foi radicalmente reformada. Essa mudança pode ocorrer porque durante o final da década de 1970 e início da década de 1980, as deficiências das burocracias clássicas foram cada vez mais reveladas. As grandes burocracias centralizadas e os serviços padronizados de tamanho único que se desenvolveram em uma sociedade de ritmo mais lento em uma era de hierarquia aparentemente não estavam à altura dos desafios da sociedade da informação e da economia baseada no conhecimento.”

³¹⁹ Em 1997 surge o primeiro Código de Conduta da União Europeia em matéria de fiscalidade, enquanto instrumento intergovernamental juridicamente não vinculativo (Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:41998X0106> Acesso em: 04.11.2024). De lá pra cá, foram aprovados, no âmbito da União Europeia, o Código Europeu de Boa Conduta Administrativa (2002), na Espanha, o Código de Buenas Prácticas Tributarias (2010), e em Portugal, também um Código de Boas Práticas Tributárias (2019).

³²⁰ GRIBNAU, Hans. *Soft Law and Taxation: The Case of the Netherlands*. In: **Legisprudence**. V. 1. N. 3, jan./2007, p. 291-326, p. 309. Tradução livre. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/233572363_Soft_Law_and_Taxation_The_Case_of_the_Netherlands Acesso em: 04.11.2024.

³²¹ <https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/nl/home/home>

³²² Pondera Gribnau:

“Claro, essa elaboração de regras administrativas deve ser limitada e guiada por estatutos aprovados por legislaturas eleitas democraticamente. No entanto, para elaborar a melhor interpretação e elaboração desses estatutos em regras administrativas, “precisamos dos recursos de todo o grupo para obter as ideias de que precisamos”. (GRIBNAU, Hans. *Op. Cit.*, p. 311. Tradução livre)

governança holandês pode-se dizer mais democrático porque abre a possibilidade de participação dos concernidos na própria elaboração das regras administrativas³²³.

A participação pública contribui para uma forma cooperativa de elaboração, substituindo o sistema de regras estabelecidas unilateralmente por outro em que, por meio da interação recíproca, garante-se às partes interessadas na regulamentação de determinados assuntos a oportunidade de colaboração.

Para isso, a Administração Tributária tem uma obrigação especial de garantir valores como imparcialidade, igualdade, responsabilidade, transparência e publicidade durante todo o processo. Na prática, a participação consiste em consultas públicas, com a possibilidade ampla de sugestões e comentários sobre as propostas apresentadas.³²⁴

Por fim, a terceira forma de tornar mais democrática a governança administrativa diz respeito à tarefa de aplicação da lei, por meio do sistema horizontal de abordagem da fiscalização introduzido na Holanda. Em verdade, os holandeses utilizam a terminologia

³²³ Refiro-me aqui àquelas regras que irão reger as atividades e condutas dos agentes fiscais em seu relacionamento com os contribuintes, que Gribnau, aderindo à concepção de Senden, designou de *soft law*:

“O termo ‘soft law’ é utilizado em muitos contextos e para uma ampla gama de instrumentos. O conceito de *soft law* é um assunto de debate entre os juristas. Aqui, eu seguirei Senden em seu excelente tratamento do assunto. Embora Senden analise o conceito de *soft law* no contexto da União Europeia, suas considerações se aplicam muito bem aos instrumentos nacionais de direito não vinculativo, como as regras administrativas. Senden aponta para três elementos centrais da *soft law*. Em primeiro lugar, o conceito refere-se a ‘regras de conduta’ ou ‘compromissos’. O segundo elemento é que essas regras ou compromissos sejam estabelecidos em instrumentos que não têm força juridicamente vinculativa (não são diretamente aplicáveis) como tais. Embora a *soft law* não tenha a possibilidade de sanções legais, pode, no entanto, produzir efeitos jurídicos indiretos. Em terceiro lugar, as regras de *soft law* visam, e podem levar a, algum efeito prático ou impacto no comportamento.

Com base nestes elementos, Senden propõe a seguinte definição de *soft law*: ‘Regras de conduta estabelecidas em instrumentos a que não foi atribuída força juridicamente vinculativa como tal, mas, no entanto, pode ter certos efeitos jurídicos indiretos, e que visam e podem produzir efeitos práticos.’ Observe que esta definição reconhece explicitamente a tensão entre a intenção (objetivo) e o resultado. A legislação não vinculativa e a regulação responsiva, bem como outros novos modos de governança, são inevitavelmente situadas num contexto com elementos de hierarquia e centralização, comando e controle, que são vitais para a preservação da democracia e responsabilização da administração tributária perante o legislativo.

Como resultado, normas administrativas no que diz respeito à interpretação e à aplicação das disposições legais devem ser estabelecidas dentro do quadro legislativo.

Soft law, como modo de governança em matéria tributária, portanto, está sempre relacionado a lei formal (*hard law*). Esta é uma característica geral da *soft law*; só existe em um ambiente mais amplo da legislação tributária. A *soft law* é frequentemente usada como um complemento a um instrumento de *hard law*, ou como um precursor da lei formal. (GRIBNAU, Hans. . *Soft Law and Taxation: The Case of the Netherlands*. In: **Legisprudence**. V. 1. N. 3, jan./2007, p. 291-326, p. 297. Tradução livre. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/233572363_Soft_Law_and_Taxation_The_Case_of_the_Netherlands Acesso em: 04.11.2024)

³²⁴ Sobre essa participação, pondera Gribnau:

“(.) Claro, as respostas da administração tributária aos comentários não devem ser feitas meramente *pro forma*. Todos os argumentos e objeções levantados nos comentários públicos devem ser catalogados e levados em consideração. Aqui, painéis consultivos de professores de tributário e outros especialistas podem ser úteis.

Para concluir, mesmo que a administração tributária não consiga atender a todas as objeções e sugestões de melhoria levantadas nos comentários, poucos questionarão a legitimidade do resultado se o processo for público, inclusivo e imparcial. Dessa forma, a legitimidade de entrada e a legitimidade de saída das novas regras de política tributária criam uma base social para a implementação e aplicação da lei e contribuem para a eficácia da legislação tributária.” (GRIBNAU, Hans. *Op. cit.*, p. 311. Tradução livre)

“supervisão” ou “monitoramento”, uma vez que o procedimento se dá em substituição à tradicional fiscalização das declarações prestadas pelos contribuintes e até antes mesmo da prática da conduta ou negócio jurídico, traduzindo uma interação prévia ou concomitante ao ato de lançamento³²⁵, por meio dos chamados “acordos de conformidade”.

O curioso é que na origem do novo sistema encontra-se justamente um escândalo público de acordos informais de tributação, que violavam a isonomia e levantaram sérios questionamentos sobre a atuação das autoridades fiscais, conforme se passa a relatar.

3.3.1. Monitoramento horizontal

Relata a pesquisadora holandesa Esther Huiskers-Stoop que a horizontalização da supervisão fiscal ganhou impulso após a comoção pública no início de 2004 devido às ações das Autoridades Fiscais contra os residentes do centro de caravanas *De Vinkenslag*.³²⁶

Esses centros de caravanas (ou parques de trailers) são comuns na Holanda e, embora inicialmente fundados com o objetivo de serem locais provisórios de estacionamento de trailers, acabaram crescendo em tamanho e se tornando verdadeiros bairros irregulares.

De Vinkenslag em especial, localizado no município de Maastricht, foi fundado em 1975 e cresceu tanto ao longo dos anos que acabou abrigando também atividades econômicas, principalmente empresas de sucateamento de automóveis e comércio de automóveis usados. A ocupação irregular gerou não apenas danos ao meio ambiente, mas ainda sérios problemas de segurança. O campo era utilizado para o cultivo ilegal de *cannabis*, os residentes utilizavam eletricidade ilegal em grande escala e as autoridades, ameaçadas constantemente por alguns residentes, tinham praticamente abandonado o local.

Em 2002, o município iniciou um trabalho de reestruturação do acampamento com base num novo plano de zoneamento. Após uma série de operações policiais, em fevereiro de 2004, foi constatado que os residentes de *De Vinkenslag*, tal como outros acampamentos de caravanas, pagavam menos imposto sobre os rendimentos. Como as Autoridades Fiscais não conseguiam verificar os dados financeiros dos residentes, acabavam fazendo “acordos” que conflitavam com a lei sobre a determinação do lucro.

O “acordo” implicava numa tributação das atividades empresariais em *De Vinkenslag*

³²⁵ HUISKERS-STOOP, Esther; GRIBNAU, Hans. Cooperative Compliance and the Dutch Horizontal Monitoring Model. In: **Journal of Tax Administration**. V. 5:1, 2019, p. 4-5. Disponível em SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3333347> Acesso em: 02.11.2024.

³²⁶ HUISKERS-STOOP, Esther Alexandra Maria. **De effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht: een fiscaal-juridische en empirische analyse**. Erasmus University Rotterdam, 2015, p. 92. Disponível em: https://repub.eur.nl/pub/79080/Huiskers_proefschrift_digitaal.pdf Acesso em: 02.11.2021.

em um percentual bem inferior ao dos demais contribuintes; um tratamento desproporcionalmente favorável e totalmente contrário a lei.³²⁷

Após investigação dos fatos, o Secretário de Estado das Finanças enviou um relatório à Câmara dos Deputados em 3 de junho de 2004, no qual declarou que não considerava aceitável a existência de atos *contra legem* ou de “santuários fiscais”, e que o descumprimento da lei viola o sentimento de justiça daqueles que cumprem corretamente as suas obrigações. Segundo o Secretário, todos os contribuintes holandeses deveriam pagar a sua parte nos impostos com base no princípio da igualdade jurídica e, para a realização desse desiderato, anunciou um plano de ação que previu 22 medidas para reger o trabalho das autoridades administrativas com foco na melhoria da conformidade fiscal.³²⁸ É a primeira vez que o termo “monitoramento horizontal” aparece em um documento oficial.

Naquele contexto, o Secretário destacou o trabalho que já vinha sendo desenvolvido pela NTCA: uma política de aplicação da lei pelas autoridades fiscais baseada no porte dos contribuintes e no perfil de riscos e interesses. Segundo o relatório:

O espírito de mudança dos tempos cria, por um lado, o desejo de que o governo se concentre mais numa supervisão adequada e numa fiscalização mais rigorosa, sem descuidar da qualidade dos serviços, e por outro lado, a necessidade de dar mais forma e conteúdo a responsabilidade pessoal dos cidadãos e das empresas.³²⁹

Essa maior responsabilidade pessoal por parte dos cidadãos – completa o Secretário – exige conceitos de aplicação da lei diferentes, no sentido da “monitorização horizontal”, situação que envolve regimes de fiscalização mais leves por parte do governo.

Embora tenha deixado claro e expresso no documento a sua intolerância aos atos de evasão fiscal e aos “acordos” *contra legem* firmados por algumas autoridades, o Secretário defendeu a possibilidade de uma atuação “sob medida” por parte dos fiscais: afinal, “*nenhum sistema jurídico pode prescindir de soluções para reduzir a tensão entre o direito e a realidade*”.³³⁰

E, no que se refere às ações *contra legem*, ponderou que os inspetores fiscais “*tentaram por vezes encontrar soluções práticas para garantir que a dívida fiscal material ainda pudesse ser cobrada no todo ou em parte*”.³³¹

³²⁷ Enquanto as empresas de *De Vinkenslag* pagavam cerca de 3% sobre o rendimento bruto, a taxa dos demais contribuintes a título do imposto sobre os rendimentos à época girava em torno de 19%.

³²⁸ Documento parlamentar 29643, nº 2. Disponível em: <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/kst-29643-2.html> Acesso em 08.11.2024.

³²⁹ Documento parlamentar 29643, nº 2. *Cit.* Tradução livre.

³³⁰ Documento parlamentar 29643, nº 2. *Cit.* Tradução livre.

³³¹ Documento parlamentar 29643, nº 2. *Cit.* Tradução livre.

(...) Não posso tolerar o fato de por vezes terem agido *contra legem*, mas muitas vezes compreendo-o. É por isso que estou também considerando codificar uma série de métodos de trabalho.³³²

Para tanto – e no tocante ao trabalho da fiscalização – o Secretário anunciou várias medidas a serem adotadas pelas autoridades fiscais, dentre elas, a exploração de mais formas de monitorização horizontal nos próximos anos. Segundo o Secretário, “*além de reforçar os regimes de execução para os fraudadores, isto cria um equilíbrio ao introduzir regimes de execução mais leves para os contribuintes que cumpram corretamente as suas obrigações.*”³³³

As ações *contra legem* das Autoridades Fiscais no caso *Vinkenslag* aceleraram o processo de desenvolvimento da supervisão horizontal. Em nova Carta ao Parlamento, de 8 de abril de 2005, o Secretário de Estado das Finanças informou a Câmara dos Deputados sobre a exploração do monitoramento horizontal e sobre os resultados de um ensaio de mediação de conflitos entre Fisco e Contribuintes testado em 4 Regiões Fiscais.³³⁴

Nesta Carta, ficaram bem delineadas as premissas da nova forma de atuação administrativa, entre elas a confiança mútua entre os contribuintes e as autoridades fiscais, maior transparência e clareza quanto às responsabilidades e opções para fazer cumprir a lei e a celebração de acordos mútuos, a indicar que “*as relações e a comunicação subjacentes entre os cidadãos e o governo estão mudando para uma situação mais igualitária.*”³³⁵

Segundo o Secretário, a supervisão horizontal estaria em consonância com a evolução da sociedade, “*onde a responsabilidade dos cidadãos é acompanhada do sentimento de que a aplicação da lei também é um grande bem.*”³³⁶

No entanto, ponderou no mesmo documento que a abordagem desenvolvida pela NTCA não poderia ser a mesma para todos os contribuintes, em razão não apenas da capacidade operacional do corpo técnico administrativo, como principalmente pelas particularidades de cada grupo de contribuintes e de seu comportamento individual.

Por esta razão, os grupos-alvo que a Autoridade Tributária holandesa utilizou na sua

“Este governo quer acabar com a tolerância de forma mais geral. Afinal, a preguiça, a falta de decisão ou a evitação de situações difíceis não são mais aceitas pela sociedade. Ao mesmo tempo, nenhum sistema jurídico pode prescindir de soluções para reduzir a tensão entre o direito e a realidade. Estas devem ser exceções temporárias escolhidas conscientemente. Só há espaço para essa tolerância consciente quando os responsáveis pela aplicação da lei fazem o máximo para manter uma boa aplicação.”

³³² Documento parlamentar 29643, nº 2. *Cit.* Tradução livre. Disponível em: <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/kst-29643-2.html> Acesso em 08.11.2024.

³³³ Documento parlamentar 29643, nº 2. *Cit.*, Tradução livre. Destaque nosso.

³³⁴ Documento parlamentar 29643, nº 4. Disponível em: <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/kst-29643-4.html> Acesso em 08.11.2024.

³³⁵ Documento parlamentar 29643, nº 4. *Cit.*, Tradução livre

³³⁶ Documento parlamentar 29643, nº 4. *Cit.* Tradução livre.

abordagem podem ser separados em grandes, pequenas e médias empresas, particulares e alfândegas, dando atenção, ainda, ao papel desenvolvido pelos denominados intermediários fiscais.

Em relação às grandes empresas, que à época (2005) eram cerca de 1500 em território holandês, foi elaborado um projeto-piloto com cerca de 20 delas, principalmente empresas com ações cotadas em bolsa, para celebração de acordos individuais de conformidade fiscal, estabelecendo obrigações mútuas não só para o futuro como também para resolver problemas do passado.

Elaborados por uma equipe fiscal multidisciplinar, que agrega todas as competências de fiscalização, inclusive na área aduaneira, os acordos têm como objetivo principal *“aumentar a segurança jurídica das empresas e, ao irradiar confiança por parte do Fisco, evitar construções que normalmente seriam combatidas na fiscalização vertical”*.³³⁷

Quanto às pequenas e médias empresas, o volume de contribuintes não permitiu a abordagem por meio de acordos individuais, razão pela qual os planos de ação tiveram que ser elaborados por segmento e focaram na importância da concorrência leal e da redução dos encargos administrativos para cada grupo-alvo. Para isso, foram destacadas equipes fiscais especializadas e treinadas para atuar em cada setor, reconhecendo-se a importância do conhecimento dos agentes administrativos em relação aos processos e ao negócio do contribuinte. O trabalho para esse público-alvo envolveu, ainda, o incentivo a certificações por ramo ou setor, bem como campanhas sobre a importância da confiança recíproca e colaboração.

Em relação aos particulares, inicialmente o trabalho esteve focado na tecnologia da informação, com o desenvolvimento de programas que diminuíssem as obrigações acessórias e facilitassem a vida dos contribuintes. Declarações pré-preenchidas e a criação de um domínio pessoal para o cidadão em suas relações com o governo, incluindo as relações fiscais, estabeleceram um caminho mais ágil para os contribuintes, tanto no que se refere a prestar informações como obter serviços da Fiscalização.

Por fim, em relação ao direito aduaneiro, foi promovida alteração na legislação europeia, com a introdução do “Operador Econômico Autorizado” (OEA). Para obter o *status* de OEA, uma empresa deve atender a uma série de requisitos que dizem respeito à segurança e ao cumprimento das obrigações fiscais. A certificação é uma forma de autorregulação do setor que

³³⁷ Documento parlamentar 29643, nº 4. Tradução livre. Disponível em: <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/kst-29643-4.html> Acesso em 08.11.2024.

permite operações com menos verificações físicas e obstáculos burocráticos.³³⁸

Os denominados “intermediários fiscais”, que tiveram um papel importante no desenvolvimento do monitoramento horizontal, são pessoas físicas ou jurídicas que forneçam produtos ou serviços aos contribuintes capazes de interferir na configuração de suas obrigações fiscais. Na Holanda, identificaram-se aproximadamente três categorias de intermediários fiscais, de acordo com a espécie de produto ou serviço ofertado: 1) serviços financeiros com aspectos fiscais (hipotecas, planos de previdência/pensão, seguros, etc.); 2) *softwares* (como programas de contabilidade e *softwares* de balanço contábil, por exemplo); e 3) serviços administrativos/contábeis por prestadores de serviços financeiros (planejamentos tributários).

Esses intermediários sempre puderam consultar preliminarmente as Autoridades Fiscais sobre produtos ou serviços que desenvolviam, mas a resposta nem sempre era clara. A NTCA, no entanto, reconhecendo que *“os produtos e serviços genéricos aceitáveis do ponto de vista fiscal contribuem para reduzir a supervisão repressiva e individual e, portanto, também para reduzir os encargos administrativos”*, passou a colaborar mais com os intermediários fiscais que, a seu turno, passaram a desenvolver produtos e serviços ligados a mecanismos de automonitorização, tais como marcas de qualidade, avaliações pelos pares ou certificações.

Além dessa abordagem cooperativa, a Holanda testou também durante cerca de 1 ano a mediação tributária em quatro regiões fiscais e, simultaneamente, implementou melhorias na fase de impugnação. O objetivo foi verificar a eficácia da mediação em situações de conflito, principalmente na esfera relacional, a fim de evitar a instauração de litígio judicial. Naquela oportunidade, 25 profissionais treinados (internos e externos) mediaram 75 disputas e, segundo o Secretário, em mais de 80% dos casos os resultados foram positivos.³³⁹

Embora não tenhamos conseguido localizar quais seriam os indicadores de êxito mencionados pelo Secretário, o fato é que a partir de 2005 a Administração Fiscal acrescentou a mediação ao leque de instrumentos da supervisão horizontal, previsto de maneira expressa e didática para acesso do contribuinte no sítio eletrônico da NTCA.³⁴⁰

³³⁸ Conforme será visto de maneira mais detalhada no próximo capítulo, apenas quase 20 anos depois a certificação OEA foi adotada pelo Brasil. Em dezembro de 2014, a Receita Federal do Brasil anunciou a implementação do programa, de padrão internacional, com a certificação de cinco empresas que participaram do projeto-piloto (Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/importacao-e-exportacao/oea/noticias/2015/receita-federal-lanca-o-programa-de-operador-economico-autorizado-oea>). O Programa OEA foi instituído por Instrução Normativa da Receita Federal (IN RFB nº 1521, de 04 de dezembro de 2014) e desde então vem sendo regulamentado por meio dessa espécie de ato normativo infra-legal (atualmente encontra-se regido pela Instrução Normativa RFB nº 2.154/2023).

³³⁹ Documento parlamentar 29643, nº 4. Disponível em: <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/kst-29643-4.html> Acesso em 08.11.2024.

³⁴⁰ NTCA. Disponível em: <https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/nl/bezwaar-en-beroep/content/mediation>: Acesso em 08.11.2024

Em resumo, pode-se dizer que as estratégias de monitoramento horizontal na Holanda têm como foco principal o relacionamento entre as Autoridades Fiscais e os cidadãos, na lógica de que *“litígios podem ser evitados com um investimento na comunicação e nas competências sociais dos colaboradores no processo de supervisão”*.³⁴¹

A NTCA tem investido continuamente na formação dos agentes fiscais com ênfase nos aspectos relacionais e no controle interno de qualidade na fase de impugnação. Principalmente de 2005 para cá o país evoluiu bastante quanto às estratégias de monitoramento, com embasamento doutrinário e pesquisa empírica evidenciando os resultados positivos da mudança de paradigma na relação Fisco-contribuinte.

Expandiram-se as hipóteses em que podem ser firmados acordos individuais de conformidade, o que permitiu que o modelo fosse testado em maior escala.³⁴² Tendo em vista que as recomendações da OCDE focam principalmente nos acordos individuais, cabe analisar

“Mediação como solução para um desacordo

Às vezes as coisas não vão tão bem entre você e nós.

Por exemplo, você discorda do nosso cálculo de impostos, sobretaxas ou taxas de importação.

Nós dizemos isso, você diz aquilo. Resumindo: temos uma diferença de opinião.

Isso geralmente pode ser resolvido através da via formal de objeção e recurso. A sua opinião e a nossa opinião são então comparadas com o que diz a lei. E aí vem uma resposta.

Mas e se não se tratar apenas de interpretar a lei?

As divergências nem sempre são apenas sobre leis e regras

Às vezes, também tratam de como interagimos com você ao aplicar essas leis e regulamentos.

Por exemplo, você acredita que não agimos adequadamente durante uma auditoria ou investigação.

Ou você tem a sensação de que não estamos ouvindo você adequadamente ao lidar com sua objeção.

A mediação pode ser uma solução para litígios que também dizem respeito ao relacionamento mútuo

Porque mediação significa que você e nós chegamos juntos a uma solução.

Sob a orientação de um intermediário independente, o mediador.

A mediação é rápida, oferece soluções na medida e é gratuita. E se houver mais divergências, estas poderão ser tidas em conta durante as discussões de mediação.

Após a conclusão da mediação, é feito um acordo de liquidação. Ele afirma o que concordamos.

Mas também aquilo em que ainda não concordamos.

Já foram instaurados processos judiciais? Por exemplo, uma objeção ou recurso? Então o tratamento só continuará nas partes sobre as quais ainda não concordamos. Isso economiza tempo.

Caso contrário, você ainda poderá iniciar um processo judicial para os pontos restantes. Isso pode ser feito com uma objeção que você complementa com os pontos restantes após a mediação. Por favor, envie sua objeção dentro do prazo. Quanto tempo você tem para fazer isso depende da decisão da qual você discorda.

Se acha que a mediação pode ajudar na sua situação, ligue para o Telefone Fiscal

Nosso funcionário anotará seus dados e você será chamado de volta por um coordenador de mediação dentro de 48 horas.”

³⁴¹ Documento parlamentar 29643, nº 4. Disponível em: <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/kst-29643-4.html> Acesso em 08.11.2024

³⁴² Em 2015, foram divulgados os resultados de uma pesquisa aprofundada conduzida pela Professora Esther Huiskers-Stoop sobre a eficácia do monitoramento horizontal, avaliando suas consequências sob vários pontos de vista. Foram desenvolvidos 4 indicadores para medir a eficácia na prática de empresas holandesas de grande e médio porte: melhor conformidade tributária, maior certeza sobre a posição tributária, redução dos custos de conformidade tributária e melhores relacionamentos com as autoridades fiscais em comparação ao monitoramento tributário tradicional. Infelizmente o trabalho foi publicado apenas em holandês, mas algumas passagens e conclusões serão trazidas ao longo da presente pesquisa já traduzidas. Para acesso ao original, cf. HUISKERS-STOOP, Esther Alexandra Maria. De effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht: een fiscaal-juridische en empirische analyse. Erasmus University Rotterdam, 2015, p. 92. Disponível em: https://repub.eur.nl/pub/79080/Huiskers_proefschrift_digitaal.pdf Acesso em: 02.11.2021.

quais são seus requisitos, características e efeitos no sistema holandês, a fim de avaliar a possibilidade de replicar esse mesmo modelo internacionalmente e, em especial, no direito brasileiro.

Antes, no entanto, cumpre discorrer sobre as premissas características do direito holandês que viabilizaram no país a implementação das três principais estratégias utilizadas para ressignificar a relação Fisco-Contribuinte, quais sejam, a comunicação, a participação e os acordos.

3.3.2. Fundamentos jurídicos para a adoção das estratégias de monitoramento horizontal pelo Fisco holandês

Como já dito no item anterior, o foco das estratégias de conformidade adotadas pela NTCA está em facilitar a vida dos contribuintes. Possibilidade de acesso eletrônico à maioria dos serviços prestados pela Administração, elaboração de guias com o passo-a-passo para o correto cumprimento das obrigações tributárias, canais de atendimento *online* e declarações pré-preenchidas foram aos poucos facilitando cada vez mais a tarefa daqueles que desejam pagar corretamente seus tributos.

Paralelamente, a participação dos contribuintes na elaboração das normas tributárias, seja individualmente, seja por meio de intermediários fiscais ou organizações representativas, passou a conferir maior legitimidade às imposições, e, com isso, induzir uma maior inclinação à conformidade.

Contudo, a estratégia de conformidade adotada pela NTCA que teve maior repercussão internacional foi a celebração de um acordo (ou convênio), um verdadeiro “pacto de execução” com empresas multinacionais: o Convênio de Monitoramento Horizontal.

Importante destacar que naquele país não houve a necessidade de lei específica para autorizar a celebração dos acordos, uma vez que a NTCA tem ampla margem de discricionariedade para execução das leis tributárias.³⁴³ Tal discricionariedade, embora não

³⁴³ Nesse sentido, esclarece a Professora Ester Huiskers-Stoop:

“(…) A supervisão horizontal em si não possui uma base legal. A política em relação à supervisão horizontal decorre da autoridade discricionária geral do Ministro das Finanças e da Autoridade Fiscal para organizar o processo de execução das leis fiscais – à luz dos escassos recursos de supervisão e das diversas características dos contribuintes - de forma eficiente.

Se as diretrizes destinadas à execução pela Autoridade Fiscal podem ser consideradas como ‘direito’ na acepção do art. 79 da Lei da Organização Judicial, podem ser incluídas sob a autoridade geral do Ministro das Finanças para estabelecer regras adicionais para a execução da lei tributária (art. 62 da AWR em conjunto com art. 4:81 da Awb).

A supervisão horizontal ocorre na esfera de execução da Autoridade Fiscal e sob a responsabilidade direta do Ministro das Finanças. O Ministério e a Autoridade Fiscal, dentro dos limites da legislação tributária, da jurisprudência, dos princípios jurídicos gerais, incluindo os princípios gerais de boa administração e da política

esteja formalmente expressa na legislação, resulta da conformação das competências dos três poderes em se tratando de matéria fiscal.

Nesse ponto, em primeiro lugar, destaque-se que na Holanda, por força do disposto no art. 120 de sua Constituição, os tribunais não podem analisar a constitucionalidade dos atos do Parlamento.³⁴⁴ A Suprema Corte holandesa decidiu que esta disposição também implica que os tribunais só podem testar atos do parlamento em face dos princípios gerais de direito caso esses princípios estejam incluídos em uma disposição de tratado.³⁴⁵

Considerando o disposto no art. 120 da Constituição de maneira isolada, constata-se um certo desequilíbrio de poder entre o legislativo e o judiciário: mesmo que um ato do parlamento viole a Constituição ou um princípio geral de direito, os tribunais ainda são obrigados a aplicar esse ato.

Por sua vez, no sistema constitucional holandês, o Secretário de Estado das Finanças exerce duas funções. Como integrante do Poder Executivo, o Secretário é o chefe da Administração Tributária holandesa e, como tal, politicamente responsável pelo desempenho da administração tributária perante o Parlamento. Em segundo lugar, o Secretário de Estado das Finanças também é co-legislador, na medida em que, na maioria das ocasiões, em se tratando de legislação tributária, é o governo quem apresenta os projetos de lei.³⁴⁶

Embora seja o parlamento quem aprova as leis tributárias, é difícil fornecer um contrapeso eficaz no processo legislativo ao poder do Secretário de Estado das Finanças, pelos seguintes fatores, dentre outros:

- (a) assimetria de conhecimento: por um lado, os membros do Parlamento muitas vezes não têm conhecimento técnico na área de tributação e têm poucos funcionários, muito menos conselheiros suficientes com experiência em impostos, enquanto, por outro lado, o Secretário de Estado é apoiado por muitos servidores competentes no Ministério das Finanças;
- (b) complexidade: os projetos de lei sobre impostos são frequentemente complexos e altamente técnicos;
- (c) pressão de tempo: muito frequentemente, o Parlamento tem pouco tempo para

publicada, têm liberdade para organizar a supervisão de forma flexível e aplicar medidas personalizadas ao lidar com os contribuintes.” (HUISKERS-STOOP, Esther Alexandra Maria. **De effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht: een fiscaal-juridische en empirische analyse**. Erasmus University Rotterdam, 2015, p. 19. Tradução livre. Disponível em: https://repub.eur.nl/pub/79080/Huiskers_proefschrift_digitaal.pdf Acesso em: 02.11.2021).

³⁴⁴ Constituição do Reino da Holanda (The Constitution of the Kingdom of the Netherlands). Disponível em: <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2023/04/26/grondwet-voor-het-koninkrijk-der-nederlanden> Acesso em: 22.11.2024 – Tradução livre

“Artigo 120. A constitucionalidade dos atos do Parlamento e dos tratados não será revista pelos tribunais.”

³⁴⁵ HAPPÉ, Richard. PAUWELS, Melvin. Balancing of Powers in Dutch Tax Law: General Overview and Recent Developments. In: EVANS, Chris; FREEDMAN, Judith; KREVER, Richard (Org.). **The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law**. Amsterdam, The Netherlands: IBFD, 2001, p. 223-254, p. 225.

³⁴⁶ Essa característica do sistema constitucional holandês em particular não difere muito do que ocorre no Brasil. Nesse sentido, cf. MOREIRA, Bernardo Motta. **A governamentalização do poder de tributar. Desafios do processo legislativo tributário**. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2021.

estudar os projetos de lei sobre impostos minuciosamente (por exemplo, o projeto de lei anual sobre impostos gerais é apresentado ao Parlamento em meados de setembro, enquanto o estatuto deve entrar em vigor em 1º de janeiro do ano seguinte); e
(d) assimetria de informações factuais: é difícil para o Parlamento determinar se os “argumentos de dados” (por exemplo, consequências orçamentárias e custos de implementação) fornecidos pelo Secretário de Estado das Finanças estão corretos.³⁴⁷

É claro que este poder na prática tem implicações na conformação da legislação tributária. Se a maioria das leis tributárias são o resultado de iniciativas governamentais, ou seja, aquelas do Secretário de Estado das Finanças, que também é chefe da Administração Tributária, os interesses da Administração geralmente têm um impacto importante no conteúdo dos projetos de lei apresentados e quase sempre aprovados. Em suma, o executivo tem uma influência importante nas promulgações do legislativo.

Uma terceira característica a ser mencionada é que, tradicionalmente, a Administração Tributária holandesa exerce algum poder discricionário ao aplicar a legislação tributária, embora sob o aspecto formal a NTCA não tenha tal poder (em regra, as leis não concedem qualquer discricção ao executivo). Essa discricionariedade é endossada pela Suprema Corte, que reconheceu, em um caso histórico em 1978, que a Administração Tributária holandesa de fato teria competência para fornecer regras em casos não previstos pelo legislador ou não especificamente regulamentados por lei, como, por exemplo, para uma interpretação ou aplicação uniforme da lei tributária, por razões de praticidade e capacidade de gestão, ou para enfrentar injustiça substancial.³⁴⁸

Como bem destacam Happé e Pauwels, o judiciário holandês moveu o poder discricionário do executivo – que não tem base legal explícita – de fora do direito para dentro dele.³⁴⁹

Mais recentemente, foram introduzidas na Lei Geral Tributária modificações que ratificam essa discricionariedade da Administração Fiscal holandesa. No art. 63, a lei autoriza que o Ministro, em determinados casos ou grupos de casos, compense as desigualdades de natureza grave que possam surgir na aplicação da lei fiscal. Pelo disposto no art. 64, o procedimento administrativo de lançamento não precisa seguir os preceitos da lei tributária, podendo o fiscal afastar-se de suas disposições desde que haja concordância do contribuinte ou

³⁴⁷ HAPPÉ, Richard. PAUWELS, Melvin. Balancing of Powers in Dutch Tax Law: General Overview and Recent Developments. In: EVANS, Chris; FREEDMAN, Judith; KREVER, Richard (Org.). **The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law**. Amsterdam, The Netherlands: IBFD, 2001, p. 223-254, p. 227. Tradução livre.

³⁴⁸ Hoge Raad n°. 18 452, j. em 12.04.1978, publ. em 07.05.2019, B.N.B. 1978/135. Tradução livre. Disponível em: <https://uitspraken.rechtspraak.nl/details?id=ECLI:NL:HR:1978:AX3264> Acesso em: 25.11.2024.

“Indicação de conteúdo: Princípio da confiança. Em determinadas circunstâncias, a aplicação estrita da lei, da qual resulta diretamente a dívida fiscal, pode entrar em conflito com um ou mais princípios de boa administração, a tal ponto que tal disposição não deva ser aplicada. Confiança gerada pela política publicada.”

³⁴⁹ HAPPÉ, Richard. PAUWELS, Melvin. *Op. cit.*, p. 225.

agente de retenção, e, cumulativamente, essa forma de lançamento não conduza a uma dívida inferior à que resultaria da aplicação estrita da lei.³⁵⁰ O Ministro também tem a competência de conceder remissão total ou parcial da multa tributária administrativa, segundo disposto no art. 66 da Lei Geral Tributária.³⁵¹

Ousamos dizer que esta discricionariedade – inicialmente fática e depois jurídica – viabilizou os acordos de conformidade. A compreensão e aceitação progressiva de maior discricionariedade à Administração Tributária foi amparada por teorias científicas, em especial as teorias sobre Legislação Interativa, Regulação Responsiva e Conformidade Interativa.

As ideias de Van der Burg e Brom, sobre uma abordagem interativa da legislação na prática do lançamento³⁵², de Ayres e Braithwaite, sobre uma aplicação responsiva das normas³⁵³ e de Sigler e Murphy, sobre uma abordagem interativa da conformidade entre empresas e o governo³⁵⁴, foram cruciais para embasar a necessidade de se conferir maiores poderes discricionários aos agentes tributários no procedimento de lançamento, ou seja, no procedimento de aplicação da lei ao caso concreto dos contribuintes.

Em 1988, os norte-americanos Jay Sigler, cientista político, e Joseph Murphy, advogado especialista em *compliance* corporativo, publicam a obra *Interactive Corporate Compliance: An Alternative to Regulatory Compulsion*, em que defendem uma interação entre as empresas e o governo para promover a conformidade. Suas ideias promovem uma transformação no pensamento sobre regulação e conformidade, saindo da lógica de atuação do comando-e-controle para promover uma visão mais colaborativa e adaptável à realidade de cada empresa.

³⁵⁰ Lei Geral Tributária (Disponível em: <https://wetten.overheid.nl/BWBR0002320/2024-01-01/0#origineel-opschrift-en-aanhef> Acesso em: 25.11.2024 - Tradução livre.)

“Art. 64º.

1. Para promover a efetiva formalização da dívida decorrente de lei tributária ou da multa administrativa a aplicar com fundamento em lei tributária, o fiscal poderá afastar-se das demais disposições da lei tributária ou nos termos da lei tributária se:

a. o contribuinte ou agente retentor concorda com esta forma de formalização, e

b. a formalização não conduz a uma dívida inferior à dívida que resulta da lei fiscal sem aplicação deste artigo ou a uma multa administrativa inferior à multa administrativa a aplicar com base na lei fiscal sem aplicação deste artigo.

2. Outras regras de aplicação deste artigo poderão ser estabelecidas por regulamento ministerial.”

³⁵¹ Destaque-se que as competências atribuídas ao Ministro podem, e, em regra, são delegadas ao Secretário de Estado das Finanças, que exerce o papel de chefe da Administração Tributária holandesa.

³⁵² VAN DER BURG, Wibren. BROM, Frans W.A. Legislation on ethical issues: towards an interactive paradigm. In: **Ethical Theory and Moral Practice** 3. Kluwer Academic Publishers, 2000, p. 57-75. Disponível em: <https://wibrenvanderburg.nl/wp-content/uploads/2021/11/van-der-burg-brom-legislation-on-ethical-issues.-towards-an-interactive-paradigm.pdf> Acesso em 28.11.2024

³⁵³ AYRES, Ian; BRAITHWAITE, John. **Responsive Regulation. Transcending the deregulation debate**. Oxford: Oxford University Press, 1992. Disponível em: <https://johnbraithwaite.com/wp-content/uploads/2016/06/Responsive-Regulation-Transce.pdf> Acesso em: 28.11.2024.

³⁵⁴ SIGLER, Jay A.; MURPHY, Joseph E. **Interactive Corporate Compliance: An Alternative to Regulatory Compulsion**. 1988. Quorum books.

O conceito central da obra é a ideia de que a conformidade deve ser um processo interativo, onde as empresas e as autoridades colaboram para alcançar objetivos comuns, em lugar de simplesmente impor regras de forma autoritária. Para isso, defendem, como alternativa à usual hostilidade existente nas relações entre o governo e as empresas, que haja uma abordagem mais positiva.

A interatividade a que se referem consiste na união de forças de administração e administrados para promover a conformidade. Se de um lado é verdade que sempre haverá aquelas empresas que optam por não cumprir as regras – às quais deve ser reservado o tratamento tradicional do comando-e-controle – de outro, existem aquelas sempre dispostas a atender as exigências regulatórias, que, portanto, merecem uma abordagem positiva e recompensas por sua conduta.

Esse processo interativo leva a um aprendizado de confiança mútua, de forma que o governo não precise mais lidar com essas empresas com base em punições e intimidação.

Os autores apontam como recompensas pela conformidade voluntária uma redução dos riscos associados às atividades para as quais as medidas de conformidade foram implementadas e a diminuição dos custos a elas associados.

A proposta consiste em uma certificação concedida às empresas colaborativas, atendidos os requisitos e as condições previstas pela autoridade supervisora responsável. Assim, as empresas certificadas deveriam, segundo Sigler e Murphy, receber tratamento preferencial na aplicação da legislação, o que, obviamente, não significa que não precisem cumprir as regras. Para as empresas não certificadas, reserva-se o modelo de supervisão tradicional.

Diferentemente dos atuais modelos de conformidade cooperativa, os autores defendem que cabe às empresas buscarem a estratégia de conformidade mais adequada, levando em consideração sua cultura e suas atividades, competindo à administração esclarecer quais requisitos as empresas devem atender. Para isso, o governo deve investir em relações interativas, sendo necessário entender melhor a cultura e as atividades da empresa a fim de esclarecer quais medidas de conformidade ainda são necessárias. A relação interativa, por sua vez, deve ser pautada pela confiança recíproca, pois apenas assim se permite um diálogo aberto, onde as empresas se sintam à vontade para discutir desafios e buscar soluções em colaboração com os reguladores.

Porém, como principalmente as grandes empresas lidam com um volume considerável de regulamentação, os autores reconhecem que não é possível desenvolver uma única estratégia de conformidade padrão. De todo modo, para que um programa seja eficaz, deveriam ser atendidos ao menos três requisitos: 1) deve haver envolvimento da alta administração da

empresa; 2) os funcionários devem ser conscientizados sobre a busca pela conformidade; e 3) as medidas de conformidade devem ser efetivamente implementadas - incluindo possibilidades de controle - na prática diária.

Obviamente a implementação de qualquer programa de conformidade demanda tempo, treinamento e investimento, razão pela qual as empresas sem um programa de conformidade devem enfrentar desvantagens em relação àquelas que o possuem: mais riscos e maiores custos de conformidade.

As ideias de Van der Burg e Brom alinham-se à corrente que defende uma abordagem interativa da legislação, não apenas no seu processo de desenvolvimento, mas também em sua aplicação na jurisprudência e, principalmente, em toda a prática de interpretação e aplicação normativa. Para uma abordagem personalizada na interação com os cidadãos, a legislação deve ser adequada; para tanto faz-se necessário o uso de normas abertas.³⁵⁵

Segundo os autores, o modelo clássico de legislação, por meio da codificação de regras impostas por sanções, sempre esteve ligado à ideia do poder soberano do Estado. Através da técnica, que proporciona, é verdade, segurança jurídica aos cidadãos, apenas o Estado decide quais regras são codificadas e quais não, restando pouco espaço para a influência dos cidadãos.

Contudo, a forma autoritária pela qual o Estado estabelece e mantém normas jurídicas no modelo clássico de legislação não se encaixa mais na sociedade atual. Segundo Van der Burg e Brom, o modelo clássico de legislação evoluiu, no final do século XX, para um processo mais interativo, no qual vários grupos sociais participam e onde o Estado desempenha um papel importante, mas não necessariamente central.³⁵⁶

No modelo proposto, a legitimidade da legislação está condicionada à observância de um processo com estas características, que permita a participação das várias partes interessadas no seu desenvolvimento e na sua aplicação. Em regra, a legislação resultante desse processo possui um caráter mais geral, baseado em consenso, utilizando-se mais de normas abertas do que no modelo de proibições e permissões.

As normas assim produzidas demandam interação entre legisladores, o poder judiciário e a sociedade. Com isso, cria-se não apenas uma legislação interativa, como ainda se atribui

³⁵⁵ VAN DER BURG, Wibren. BROM, Frans W.A. Legislation on ethical issues: towards an interactive paradigm. *In: Ethical Theory and Moral Practice* 3. Kluwer Academic Publishers, 2000, p. 57-75. Disponível em: <https://wibrenvanderburg.nl/wp-content/uploads/2021/11/van-der-burg-brom-legislation-on-ethical-issues.-towards-an-interactive-paradigm.pdf> Acesso em 28.11.2024

³⁵⁶ HUISKERS-STOOP, Esther Alexandra Maria. **De effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht: een fiscaal-juridische en empirische analyse**. Erasmus University Rotterdam, 2015, p. 107. Disponível em: https://repub.eur.nl/pub/79080/Huiskers_proefschrift_digitaal.pdf Acesso em: 02.11.2021.

uma "comunidade de interpretação" ao preencher essas normas abertas da maneira mais adequada em relação a uma situação concreta.

Contudo, defendem os autores que esse espaço de interpretação não deve ser muito amplo. Caso contrário, a legislação forneceria pouca orientação, perdendo sua eficácia. É importante que as normas expressem pelo menos os ideais básicos, objetivos fundamentais e princípios essenciais da política governamental.

Para Van der Burg e Brom não basta apenas tornar a legislação mais comunicativa, no sentido de consulta entre governo e cidadãos durante seu desenvolvimento. O uso de normas abertas oferece às autoridades certa flexibilidade em sua interação com os cidadãos permitindo-lhes aplicar soluções personalizadas e estruturar a supervisão de maneira diferente para cada cidadão.

Aplicando-se a teoria de Van der Burg e Brom ao Direito Tributário, dentro dos limites que a lei fiscal, os princípios gerais do direito e os princípios gerais de boa administração estabelecem, uma margem de discricionariedade concedida à Administração ofereceria espaço para organizar o lançamento conforme o seu critério. Essa margem de apreciação permitiria lidar de maneira flexível com os contribuintes, aplicando soluções personalizadas e ajustando a supervisão de um contribuinte de forma diferente da de outro.

Partindo para a teoria da aplicação responsiva da legislação, Ayres e Braithwaite acreditam que a administração deve buscar o instrumento de supervisão mais adequado em uma determinada situação, combinando a possibilidade de punir com a possibilidade de abordar os infratores de maneira moralizadora.

Constatam os autores que os cidadãos geralmente têm três razões para cumprir as regras: 1) medo da punição, 2) considerações morais e 3) pressão social. Segundo eles, a conformidade com as regras não ocorre tanto por medo da punição, mas sim por convicção moral e pressão social.

A pressão social pode ser exercida pelo que os autores chamam de "shaming". A palavra, que significa envergonhar, é utilizada para descrever os processos sociais que expressam desaprovação, com a intenção ou o resultado de provocar remorso na pessoa envergonhada e/ou condenação moral por outras pessoas. Considerando o medo de danos à reputação, que, segundo Ayres e Braithwaite, tem uma base mais moral do que financeira, uma abordagem moralizadora funcionaria melhor do que uma punição baseada na intimidação. Contudo, se a abordagem moralizadora não resultar na mudança desejada, aí sim deve-se partir para a aplicação de punições.

A teoria, nomeada pelos próprios autores de Regulação Responsiva, deve ser aplicada

de acordo com o perfil de cada administrado. Ayres e Braithwaite acreditam que um supervisor deve ajustar sua resposta à infração das regras de acordo com a atitude e as motivações do infrator, escolhendo, no caso concreto, entre punir ou cooperar. Aos infratores que estão dispostos a melhorar seu comportamento, deve ser aplicada uma abordagem mais branda em comparação com aqueles que não desejam fazê-lo: cooperar quando possível, punir quando necessário.

Ayres e Braithwaite visualizam suas ideias sobre uma abordagem responsiva à infração das regras através de uma pirâmide de aplicação, que combina o modelo tradicional de aplicação repressiva com uma abordagem mais moralizadora. O ponto de partida é que as empresas devem cumprir voluntariamente as regras legais, sendo consideradas responsáveis pela adoção de medidas para evitar a não conformidade. Os supervisores monitoram o processo e tomam medidas quando necessário.



Figura 2. Exemplo de pirâmide de fiscalização. A proporção de espaço em cada camada representa a proporção da atividade de cumprimento da lei nesse nível.³⁵⁷

Observe-se que a abordagem moralizadora ocorre principalmente na parte inferior da pirâmide, enquanto a abordagem punitiva se concentra na parte superior.

Para os autores, uma abordagem moralizadora não é apenas mais eficaz do que a punição, mas também mais econômica; os custos da punição podem ser melhor aplicados no convencimento das pessoas a mudarem seu comportamento. E isso não se aplica apenas para a administração, mas para as próprias empresas: uma boa conversa e a mudança voluntária de

³⁵⁷ AYRES, Ian; BRAITHWAITE, John. **Responsive Regulation. Transcending the deregulation debate.** Oxford: Oxford University Press, 1992. Tradução livre. Legenda da imagem consta do original. Disponível em: <https://johnbraithwaite.com/wp-content/uploads/2016/06/Responsive-Regulation-Transce.pdf> Acesso em: 28.11.2024.

comportamento são mais econômicas do que pagar multas ou perder temporariamente uma licença.

Lidas em conjunto, as teorias da Legislação Interativa, da Regulação Responsiva e da Conformidade Interativa pugnam pela atribuição de maior discricionariedade à atuação da Administração Tributária, para que possa agir em conjunto com o contribuinte e de acordo com as particularidades de cada um. Tanto a doutrina como a jurisprudência holandesas foram fortemente influenciadas por essas teorias, o que em parte viabilizou o instrumento mais popular do Monitoramento Horizontal.³⁵⁸

3.3.3. Convênios individuais de conformidade (ou pactos de execução)

Uma das estratégias utilizadas na Holanda para implementar um novo modelo de relacionamento entre o Fisco e os contribuintes – na verdade, a que mais chamou a atenção de outros países, que vieram a adotá-la posteriormente, bem como de organismos internacionais, em especial a OCDE – foi a celebração dos chamados “convênios individuais de supervisão horizontal” (*Individueel Convenant Horizontaal Toezicht*).

Como já afirmado, a partir de 2005, a Administração Tributária holandesa começou a celebrar “pactos de execução” com os contribuintes, inicialmente multinacionais que operavam na Holanda. Atualmente, a abordagem é aplicada a uma gama mais ampla de situações, envolvendo também empresas nacionais, incluindo as de médio porte. Além disso, ainda que de maneira indireta, a Administração Tributária celebra convênios com intermediários fiscais, em especial empresas de consultoria tributária que auxiliam os contribuintes no cumprimento de suas obrigações fiscais, além de sindicatos e entidades representativas de categorias comerciais.

Este método de conclusão de “pactos de execução” com os contribuintes pode ser considerado “*um método não convencional, quase revolucionário, de exercer um efeito positivo e apoiar a conformidade (...), implicando supervisão horizontal incorporada em uma estrutura de supervisão vertical*”, que é baseada em “*confiança recíproca*”.³⁵⁹

A Holanda tem trabalhado com o Monitoramento Horizontal desde 2005, sendo o

³⁵⁸ Em outras jurisdições, como no caso do Brasil, por exemplo, prevalece o entendimento contrário: a margem de discricionariedade para as autoridades fiscais é muito restrita, sendo bem menor a flexibilidade para a atuação do administrador, mesmo que seja em benefício do contribuinte. Sobre o alcance e a extensão da discricionariedade tributária em 12 diferentes jurisdições, confira-se: EVANS, Chris; FREEDMAN, Judith; KREVER, Richard (Org.). **The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law**. Amsterdam, The Netherlands: IBFD, 2001.

³⁵⁹ HAPPÉ, Richard. Multinationals, Enforcement Covenants and Fair Share. In: **Intertax**. V. 35. Kluwer Law International, 2007, p. 537-547, p. 527. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/241859167_Multinationals_enforcement_covenants_and_fair_share Acesso em: 03.12.2024

convênio de conformidade individual o instrumento escolhido para afirmar os princípios dessa nova relação. Do que trata esse convênio e qual a forma de imposição das obrigações dele decorrentes? Não seria na verdade um instrumento que se aproximaria mais de um protocolo de intenções do que de um contrato?

Para responder a estas perguntas, faz-se necessário analisar os requisitos e o desenho dos convênios de supervisão horizontal, a sua natureza jurídica, bem como a evolução do instituto desde sua implementação no sistema holandês há cerca de 20 anos.

3.3.3.1. A celebração de um convênio individual de supervisão horizontal

Desde a origem do instituto, os convênios contêm um texto padrão que deve ser mantido em todos os casos, o que, segundo a NTCA, se justifica como forma de assegurar igualdade jurídica, eficiência e neutralidade.³⁶⁰ Para tratar das particularidades, deverão ser celebrados outros tipos de acordo, como os chamados acordos de determinação.³⁶¹ É nesses acordos que serão incluídos detalhes sobre quais informações devem ser compartilhadas, quais serão os canais para a apresentação das demandas, a frequência da troca, entre outras especificidades.

Ao longo dos anos, os convênios individuais de supervisão horizontal foram evoluindo e muitas das disposições que antes constavam das cláusulas-padrão passaram a fazer parte de políticas devidamente publicadas pela NTCA, às quais basta fazer simples menção uma vez que as políticas vinculam a Administração Tributária.

Embora tenham mudado de formato, a ideia central dos acordos de conformidade permanece a mesma: estabelecer uma nova forma de relacionamento Fisco-contribuinte, pautada no trabalho conjunto, que, por meio dos compromissos recíprocos, inspiram (ou deveriam inspirar) confiança em ambas as partes.

No entanto, ao trabalhar com convênios padronizados prescritos por políticas, uma

³⁶⁰ NTCA. **Supervision of Large Business in The Netherlands: guide**. Netherlands Tax and Customs Administration, 2023, p. 60. Disponível em: https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/supervision_large_business_in_netherlands_dv4231z4fdeng.pdf Acesso em: 03.12.2024

³⁶¹ Código Civil (Burgerlijk Wetboek Boek 7)

“Título 15. Acordo de Determinação
Artigo 900.

1. Em um acordo de determinação, as partes se vinculam, para a cessação ou prevenção de incertezas ou disputas sobre o que é juridicamente aplicável entre elas, a um reconhecimento disso, que se destina a ter validade mesmo que se desvie do estado de direito existente anteriormente.

2. A determinação pode ser estabelecida por meio de uma decisão tomada conjuntamente pelas partes ou por meio de uma decisão atribuída a uma delas ou a um terceiro.

3. Um acordo de prova é equivalente a um acordo de determinação na medida em que exclui a possibilidade de prova contrária.

4. Este título não se aplica ao acordo de arbitragem.”

importante premissa da supervisão horizontal é deixada de lado: a personalização. Com isso, os contribuintes têm poucas ou nenhuma possibilidade de ter uma contribuição própria na elaboração dos convênios, sendo esta uma das principais críticas ao instrumento.³⁶²

Se inicialmente a celebração do acordo tinha sempre o caráter de voluntariedade, característico dos negócios jurídicos em geral, a partir de 2020, a opção passou a depender da categoria do “cliente”.³⁶³

Para os contribuintes da categoria Top 100, por exemplo, o acordo de conformidade individual não é mais uma opção, aplicando-se-lhes, contudo, um plano de supervisão individual baseado nos mesmos princípios do Monitoramento Horizontal, sempre que possível.³⁶⁴

Os acordos individuais, atualmente, estão praticamente restritos às organizações que se qualificam como grandes empresas, segundo critérios de tamanho estabelecidos no Código Civil Holandês, e às organizações pertencentes à categoria Top 30 pública, desde que atendidos os critérios de admissão.

As organizações na categoria de médio porte podem participar do Monitoramento

³⁶² Em 2011, por ato do Secretário de Estado das Finanças, criou-se a Comissão de Supervisão Horizontal do Serviço de Impostos, com o objetivo de avaliar a supervisão horizontal exercida pela NTCA, identificar problemas e vulnerabilidades relacionadas a essa abordagem, e fazer propostas para o desenvolvimento adicional da supervisão horizontal em Grandes Empresas (ZGO), Médias Empresas (MGO) e no segmento de Pequenas e Médias Empresas (MKB). O trabalho da Comissão resultou em um relatório de 123 páginas, que pode ser encontrado em holandês no site eletrônico da Administração Tributária. A crítica mencionada no corpo do texto que ensejou a presente nota de rodapé consta das páginas 46-47 do relatório. (Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst. **Fiscaal toezicht op maat**. Haia. 2012. Disponível em: https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/fiscaal_tz_op_maat_tz0151z1fd.pdf Acesso em: 07.01.2025.)

³⁶³ A NTCA divide as organizações em três categorias: 1. Top 100: a. As 100 maiores e mais complexas organizações, como multinacionais e empresas listadas (AEX) [Amsterdam Exchange Index]. b. As 30 maiores e mais complexas organizações sem fins lucrativos, fundos de pensão e organizações de direito público. Estas são referidas como Top 30 Pública. 2. Grande: Organizações nas quais uma empresa, de acordo com suas demonstrações financeiras consolidadas (publicadas), atende a dois dos seguintes critérios por dois anos consecutivos: ter ativos superiores a €20 milhões, ter mais de 250 funcionários e ter um faturamento superior a €40 milhões. Existem também organizações, como organizações públicas, bem como estabelecimentos permanentes, que a LB (*large business*) classifica como Grandes. Os mesmos critérios de avaliação se aplicam a essas organizações. No caso de municípios e arranjos conjuntos, apenas o tamanho dos ativos é revisado. No caso de estabelecimentos permanentes de entidades estrangeiras, apenas os valores envolvidos nas atividades holandesas são revisados. O governo central, províncias e autoridades de águas (na medida em que não estejam listadas entre as 30 principais organizações públicas) também se enquadram na categoria de Grandes organizações. 3. Média: Organizações sob a responsabilidade da NTCA-LB que não pertencem à categoria Grande, mas que atendem a dois dos seguintes critérios: ativos superiores a €6 milhões, mais de 50 funcionários e um faturamento superior a €12 milhões. (NTCA. **Supervision of Large Business in The Netherlands: guide**. Netherlands Tax and Customs Administration. 2023. Disponível em: https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/supervision_large_business_in_netherlands_dv4231z4fd_eng.pdf Acesso em: 03.12.2024)

³⁶⁴ NTCA. **Supervision of Large Business in The Netherlands: guide**. Netherlands Tax and Customs Administration, 2023. p. 11. Disponível em: https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/supervision_large_business_in_netherlands_dv4231z4fd_eng.pdf Acesso em: 03.12.2024

Horizontal apenas por meio de um acordo firmado entre um intermediário fiscal e a NTCA.

A partir de 1º de janeiro de 2020, a demanda por uma relação de monitoramento horizontal deve partir do próprio contribuinte (que pertença à categoria dos Grandes). O processo começa com a NTCA coletando informações sobre a empresa para verificar se ela se enquadra nas condições necessárias para firmar o acordo. Essas informações servem para verificar se a NTCA pode ter confiança na estratégia tributária do contribuinte, seu sistema de controle tributário interno e sua transparência na submissão de questões tributárias relevantes. É o que a doutrina chama de confiança justificada.

Os contribuintes elegíveis e a NTCA passam por cinco etapas para entrar em relacionamentos de Monitoramento Horizontal:³⁶⁵

- 1) entrevista de Monitoramento Horizontal;
- 2) auto-avaliação;
- 3) análise e discussão da auto-avaliação;
- 4) resolução de questões pendentes;
- 5) celebração do acordo.

A própria NTCA explica os objetivos de cada uma das etapas, que podem ser assim sintetizados:

1) A entrevista sinaliza o início do processo e envolve uma análise conjunta – Fisco e contribuinte – das possibilidades de aplicar o Monitoramento Horizontal. O objetivo da entrevista é discutir as expectativas e responsabilidades das partes para evitar futuros desapontamentos.³⁶⁶

Se a entrevista revelar que a organização endossa os princípios centrais do Monitoramento Horizontal e que os critérios de admissão qualitativa provavelmente serão atendidos, o próximo passo é a auto-avaliação, na qual caberá ao contribuinte demonstrar sua disposição e capacidade de ser transparente. O prazo para apresentação da auto-avaliação será determinado de comum acordo entre as partes.

2) O objetivo da auto-avaliação é determinar que a organização está disposta e é capaz de seguir os princípios e atender aos critérios para o Monitoramento Horizontal. Segundo a

³⁶⁵ NTCA. **Supervision of Large Business in The Netherlands: guide**. Netherlands Tax and Customs Administration, 2023. p. 56-57. Disponível em: https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/supervision_large_business_in_netherlands_dv4231z4fdeng.pdf Acesso em: 03.12.2024.

³⁶⁶ Segundo a NTCA, os tópicos de discussão devem incluir, pelo menos, a) o propósito do MH e seu lugar na estratégia de gerenciamento de risco de conformidade da NTCA; b) o valor agregado do MH para a organização e para a LB; c) os princípios centrais do MH; d) comprometimento da alta administração; e) responsabilidades e expectativas mútuas; f) os critérios de admissão do MH; e g) os passos subsequentes no processo de MH. (NTCA. **Supervision of Large Business in The Netherlands: guide**. *Cit.* p. 56-57).

NTCA, essa etapa não é meramente subjetiva, tendo uma abordagem baseada em evidências. A organização deve ser capaz de demonstrar que possui um processo para monitoramento frequente dos procedimentos internos, um sistema de controle interno adequado para a preparação das declarações fiscais e que abranja os principais riscos.

Embora não possua um formato prescrito, a auto-avaliação deve abordar em que medida os seis critérios de admissão para o monitoramento horizontal são atendidos, quais sejam: 1. estar preparada para ser transparente; 2. estar preparada para manter uma relação de trabalho individual baseada nos princípios centrais do MH; 3. elaborar uma estratégia fiscal documentada; 4. apresentar uma análise de risco fiscal, que deve incluir pelo menos uma análise dos riscos principais; 5. ter um sistema de monitoramento devidamente funcional em relação aos riscos principais; 6. assegurar a qualidade dos dados necessários para a tributação com terceiros (retenções).³⁶⁷

Além disso, a auto-avaliação deverá conter: 1) uma descrição geral da organização, incluindo um panorama das pessoas jurídicas e físicas a serem abrangidas pelo acordo e suas atividades tributárias; 2) uma descrição geral da organização tributária, incluindo um panorama dos principais responsáveis tributários, da divisão de responsabilidades tributárias, da expertise tributária dos responsáveis e de como mantêm seu conhecimento atualizado, e do trabalho tributário terceirizado para o auditor externo e/ou intermediário tributário, incluindo uma análise do controle de qualidade; 3) um panorama dos arranjos relevantes que foram feitos com a NTCA e que ainda estão em vigor (incluindo arranjos de natureza internacional e outros acordos de liquidação); 4) um plano de ação, preparado e aprovado pela administração da organização, quando necessário, que estabeleça um panorama das ações pretendidas (se houver) com marcos claros que devem ser alcançados para atender aos seis critérios de admissão acima descritos, além de uma descrição das melhorias necessárias, e do estabelecimento de um cronograma específico para a implementação das melhorias, para que um acordo possa ser concluído posteriormente.³⁶⁸

3) Concluída a auto-avaliação, o contribuinte compartilhará os resultados com a NTCA por escrito. Após a avaliação dos resultados, a equipe de gerenciamento de clientes se reunirá com a organização para discutir as conclusões. Caso qualquer das partes entenda que ainda são

³⁶⁷ NTCA. **Supervision of Large Business in The Netherlands: guide**. Netherlands Tax and Customs Administration, p. 58. Disponível em: https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/supervision_large_business_in_netherlands_dv4231z4fdeng.pdf Acesso em: 03.12.2024.

³⁶⁸ NTCA. **Supervision of Large Business in The Netherlands: guide**. *Cit.*, p. 13. Disponível em: https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/supervision_large_business_in_netherlands_dv4231z4fdeng.pdf Acesso em: 03.12.2024

necessárias melhorias adicionais, a organização elaborará um plano de ação para as melhorias necessárias. Se a equipe de gerenciamento de clientes considerar que todos os critérios de admissão foram atendidos, serão feitos arranjos para que o acordo seja assinado.

Em todas essas etapas, há vários momentos de decisão no processo em que a Administração Tributária (“equipe de gerenciamento de clientes”) pode decidir abortá-lo. Caso isso ocorra, as razões para a decisão serão explicadas durante uma reunião entre a organização, a equipe de gerenciamento de clientes (que pertence a divisão dos grandes contribuintes ou *large business*) e a NTCA. Caso a NTCA conclua não ser ainda viável a celebração do acordo, com base no “*perfil do cliente*”, o contribuinte será notificado dessa decisão, que deverá ser bem fundamentada e em caso de discordância, o “*coordenador de clientes*” e o “*líder da equipe na linha profissional e na linha de gestão discutirão se a questão deve ser reconsiderada*”.³⁶⁹

4) Decidindo-se pela celebração do acordo, parte-se para a finalização de questões pendentes. Como um dos objetivos do acordo é aumentar a segurança jurídica, implementando um procedimento eficaz e eficiente, tanto para o Fisco como para o contribuinte, por meio do trabalho em tempo real, as questões pendentes devem ser finalizadas preferencialmente antes que o acordo seja assinado.

Estas questões pendentes incluem todos os problemas que possam impedir o trabalho em tempo real e frustrar a cooperação. Como exemplos, a NTCA cita auditorias fiscais pendentes, declarações de impostos apresentadas, mas ainda não processadas, recursos pendentes, questões procedimentais, como atrasos na prestação de informações durante o processamento de declarações de impostos e auditorias.

As partes então elaboram em conjunto uma visão geral das questões pendentes e determinam as prioridades para sua resolução, celebrando acordos sobre a divisão de trabalho e responsabilidades e estabelecendo um cronograma de ação.

Nesse processo, podem surgir divergências sobre pontos específicos, oportunidade na qual essas diferenças de opinião ficarão claras. O contribuinte pode não concordar que uma determinada questão seja uma questão pendente, por exemplo, e as partes podem não chegar a um consenso quanto a isso. Não é necessário que haja consenso sobre todos os pontos para concluir o acordo de conformidade. Caso as partes não concordem sobre alguns pontos, esses casos são encaminhados ao tribunal. Nessas hipóteses, tenta-se chegar a um acordo ao menos sobre os fatos, para que o processo judicial fique limitado a questão jurídica.

³⁶⁹ Observe-se que as próprias nomenclaturas dos membros da administração encarregados do monitoramento horizontal espelham uma realidade muito característica do direito privado. (NTCA. **Supervision of Large Business in The Netherlands: guide**. *Cit.*, p. 58.)

5) Ultrapassadas essas etapas, uma vez atendidos todos os requisitos, o acordo será assinado. Trata-se de uma espécie de “contrato” que fornece um quadro para as partes, indicando como elas desejam lidar uma com a outra. O acordo declarará quem é responsável pelo quê, determinando o compromisso das partes, de modo que ambas possam se responsabilizar mutuamente nesse aspecto.

Como já dito anteriormente, existe um texto padrão para os convênios, formulado em termos gerais e apropriados para cada setor em específico. Não é permitida a derrogação do texto padrão, segundo a NTCA, “*em respeito à igualdade jurídica, à eficiência processual e aos requisitos de neutralidade*”.³⁷⁰

Inicialmente entabulados por prazo indeterminado, os acordos hoje são firmados pelo prazo de 3 (três) anos e assinados por um representante da Administração, em nome da NTCA/LB, e por um diretor ou executivo em nível de gestão (geralmente o conselho: CEO, CFO, diretor/major acionista, ou a pessoa com a responsabilidade final em uma organização sem fins lucrativos), em nome da empresa.

O acordo de conformidade aplica-se a todo o grupo empresarial, ou pelo menos às unidades de negócios que estão engajadas nas atividades principais. Isso deve evitar a escolha seletiva – ou seja, uma parte da entidade participa, enquanto o resto não. Em muitos casos, podem ser incluídas também pessoas físicas, como diretores e maiores acionistas, por exemplo.

Por meio do pacto, a Administração Tributária e a empresa articulam o desejo de construir uma relação de trabalho baseada em “confiança mútua, compreensão e transparência”.

O fato de possuir um acordo de conformidade não altera o resultado da tributação dos contribuintes, não lhes sendo mais nem menos favorável do que o resultado da tributação de empresas sujeitas à fiscalização tradicional. As vantagens, segundo a NTCA, estariam no contato antecipado com o Fisco, na facilidade de acesso e velocidade na obtenção de respostas, bem como na possibilidade de discutir antecipadamente a compreensão e validade de suas estratégias fiscais.

Para fazer parte do ajuste, a empresa deve desenvolver um sistema de controle interno e externo, conhecido como *Tax Control Framework* (TCF), ou, em português, Marco de Controle Fiscal (MCF). O MCF tem como objetivo oferecer confiança nas declarações do contribuinte, na medida em que ele deve envolver todas as políticas da empresa que se

³⁷⁰ NTCA. **Supervision of Large Business in The Netherlands: guide**. 2023. Netherlands Tax and Customs Administration, p. 60. Disponível em: https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/supervision_large_business_in_netherlands_dv4231z4fdeng.pdf Acesso em: 03.12.2024

relacionam de forma direta ou indireta com as estratégias, controles, fluxos e procedimentos colocados em prática de forma a monitorar o regular cumprimento de todas as suas obrigações tributárias. Por essa razão, o MCF deve seguir as orientações da Administração Tributária, sem prejuízo da sua personalização de acordo com o perfil, a estrutura e as atividades da empresa.

Por meio do acordo, a empresa se compromete a quitar seus tributos tempestivamente, mantendo a regularidade fiscal, enquanto a Administração se compromete a restituir os tributos que comportem essa sistemática de maneira pontual e a atender prontamente o contribuinte, manifestando-se sobre suas operações em tempo real.

Todas essas etapas, requisitos, condições e benefícios de uma relação de monitoramento horizontal estão bem destacados nos guias publicados e periodicamente atualizados pela NTCA, sendo que a versão mais recente data de setembro de 2023, já contempla as alterações promovidas na metodologia desse tipo de supervisão e pode ser encontrada também na versão em inglês no sítio eletrônico da NTCA.³⁷¹

3.3.3.2 Natureza jurídica dos convênios de conformidade

Como destacado no item anterior, na Holanda, embora regras gerais sobre Monitoramento Horizontal possam ser encontradas em políticas publicadas pela NTCA, a cooperação individual é baseada em um convênio de supervisão horizontal.

Contudo, o conceito do convênio de supervisão horizontal foi se ampliando ao longo dos anos, e a parceria, inicialmente firmada individualmente com uma das empresas Top 100, deixou de ser a “menina dos olhos” da NTCA, que passou a firmar convênios com prestadores de serviços financeiros e associações setoriais.

Um importante princípio da metodologia é que a Administração Tributária não deve realizar trabalho que já foi feito por outros. Para evitar esse tipo de trabalho duplicado, foi definido o chamado modelo de camadas.

³⁷¹https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontenten/themaoverstijgend/brochures_and_publications/supervision_large_business_in_the_netherlands

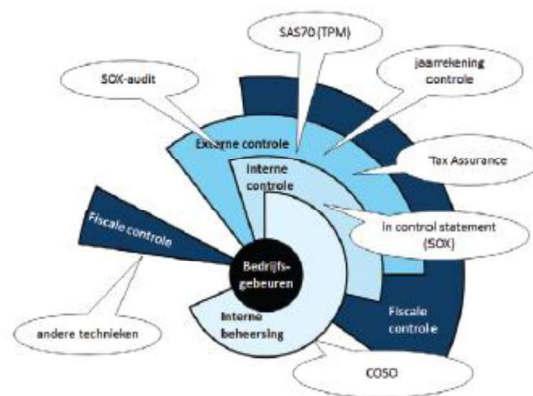


Figura 3: Modelo de camadas
Fonte: Relatório da Comissão de Supervisão Horizontal 2012³⁷²

Pelo modelo, a NTCA vai se valer, no trabalho de supervisão, de dados e informações já produzidos: (1) pelo controle interno do contribuinte, (2) pelo setor de controle interno da empresa (departamento de contabilidade interna, departamento fiscal) e (3) pelo controle externo (auditor externo).

O inspetor fiscal terá acesso a essas informações com base no convênio de supervisão horizontal, mas apenas às partes dos relatórios de auditoria ou de outros relatórios relevantes que possam ser importantes para avaliar se e em que medida ele ainda precisa realizar trabalhos adicionais baseados em dados para chegar a um julgamento sobre a aceitabilidade das declarações do contribuinte.

A questão que se coloca aqui é: e se o contribuinte se recusar a apresentar estes documentos? Não sendo documentos exigíveis pela lei tributária, haveria como, com base em um convênio de supervisão horizontal, exigir o cumprimento desta obrigação?

Por outro lado, em troca da transparência e abertura concedidas pelos contribuintes, a Administração Tributária se compromete a dar certeza antecipada sobre suas operações fiscais e responder com a maior brevidade possível as consultas da empresa.

Novamente o questionamento pode ser replicado: e se a Administração não cumprir com os seus compromissos firmados no convênio?

Para responder a estas perguntas, um primeiro ponto a ser destacado é que nem a supervisão horizontal, nem os convênios que a instrumentalizam, possuem previsão legal específica. Segundo a doutrina, as políticas publicadas pela NTCA e que fazem parte dos convênios de supervisão horizontal decorrem da autoridade discricionária geral do Ministro das

³⁷² Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst. **Fiscaal toezicht op maat**. Haia. 2012. Disponível em: https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/fiscaal_tz_op_maat_tz0151z1fd.pdf Acesso em: 18.12.2024

Finanças e da autoridade fiscal para organizar o processo de execução das leis de forma eficiente.³⁷³

Uma segunda observação é que a Suprema Corte da Holanda vem reconhecendo em suas decisões que as declarações contidas em políticas devidamente publicadas pelos órgãos administrativos, embora não possuam efeito vinculativo a não ser para a própria administração, podem ser consideradas como “lei” para fins de viabilizar a interposição de recurso perante aquele Tribunal.³⁷⁴

Como a supervisão horizontal ocorre na esfera de competência do Ministério das Finanças, o estabelecimento de políticas e diretrizes relativas ao modo de execução da lei tributária, dentro dos limites da lei e dos princípios jurídicos gerais, tais como o princípio da igualdade, da diligência e da proteção da confiança, também poderia ser considerado como “lei”, na acepção do art. 79, 1, b, da Lei da Organização Judicial?

Para Esther Huiskers-Stoop a resposta a esta pergunta só poderia ser afirmativa.³⁷⁵ Tanto que a autora classifica os convênios individuais de supervisão horizontal como contratos sinalagmáticos de direito privado, cuja obrigações recíprocas são exigíveis inclusive na via

³⁷³ HUISKERS-STOOP, Esther Alexandra Maria. **De effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht: een fiscaal-juridische en empirische analyse**. Erasmus University Rotterdam, 2015, p. 19. Disponível em: https://repub.eur.nl/pub/79080/Huiskers_proefschrift_digitaal.pdf Acesso em: 05.12.2024.

³⁷⁴ O estabelecimento de políticas no exercício das competências administrativas vem previsto no art. 4, 81 da Lei Geral de Direito Administrativo (Algemene wet bestuursrecht ou Awb), *in verbis*:

“Artigo 4:81

1. Um órgão administrativo pode estabelecer diretrizes políticas em relação a uma competência que lhe é atribuída, que é exercida sob sua responsabilidade ou que lhe foi delegada.

2. Em outros casos, um órgão administrativo só pode estabelecer diretrizes políticas na medida em que isso seja determinado por disposição legal.”

Segundo o art. 79,1 da Lei da Organização Judicial (Rechterlijke Organisatie ou RO):

“Artigo 79

1. O Supremo Tribunal anula atos, acórdãos, sentenças e decisões:

a. por falta de formas, na medida em que a não observância delas esteja expressamente ameaçada com nulidade ou tal nulidade decorra da natureza da forma não observada;

b. por violação da lei, com exceção da lei de estados estrangeiros.” (Tradução livre)

³⁷⁵ HUISKERS-STOOP, Esther Alexandra Maria. *Op. cit.*, p. 170.

judicial.³⁷⁶ No entanto, esta não é uma opinião unânime na doutrina holandesa.³⁷⁷

O ponto de partida, a nosso ver, guarda relação com a própria origem do convênio individual de supervisão horizontal, que decorre da política de monitoramento horizontal implementada pelo Fisco holandês ainda nos idos de 2005.

Como já afirmado nos itens precedentes, o Monitoramento Horizontal não tem uma base legal específica e decorre basicamente do poder discricionário da Administração para estabelecer, alterar e aprimorar procedimentos para a execução das leis, e nos limites destas mesmas leis.

As obrigações recíprocas provêm de diretrizes, de políticas estabelecidas pela autoridade administrativa, com vistas a melhorar o seu relacionamento com os cidadãos e poder contar com a sua colaboração voluntária no fornecimento de informações que levem à confiança justificada de que aquele contribuinte não precisa ser inspecionado, pois isso significaria na verdade um retrabalho, na medida em que os controles estabelecidos pelo próprio contribuinte

³⁷⁶ HUISKERS-STOOP, Esther Alexandra Maria. **De effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht: een fiscaal-juridische en empirische analyse**. Erasmus University Rotterdam, 2015, p. 441. Disponível em: https://repub.eur.nl/pub/79080/Huiskers_proefschrift_digitaa.pdf Acesso em: 05.12.2024.

“(…) Regras gerais sobre monitoramento tributário horizontal podem ser encontradas em políticas divulgadas, enquanto a cooperação individual é baseada em um acordo que pode, com base na lei civil holandesa – na minha opinião – ser classificado como um acordo mútuo privado entre o contribuinte e as autoridades fiscais holandesas. Como consequência, a lei civil se aplica ao acordo. No entanto, as regras fiscais tradicionais permanecem aplicáveis, enquanto algumas obrigações do acordo (também) têm uma base na lei tributária tradicional. A administração tributária é obrigada a publicar a política. O convênio contém acordos que vão além dos direitos e obrigações resultantes do monitoramento tributário tradicional; essas obrigações adicionais do convênio não têm base no direito público. Ao classificar o convênio como um acordo privado, as obrigações não vinculam apenas as autoridades fiscais, mas também os contribuintes. Os acordos mútuos do convênio são a base para a cooperação tributária sob o monitoramento tributário horizontal. O principal significado de classificar o convênio como um acordo privado é que as partes podem solicitar ao tribunal civil que imponha o cumprimento dos direitos adicionais do convênio e, em casos excepcionais, a compensação por danos.” (Tradução livre)

³⁷⁷ Como reconhece HUISKERS-STOOP:

“Para avaliar se o convênio individual de monitoramento horizontal possui um caráter de direito público ou privado, a qualificação jurídica é importante. A literatura fiscal carece de um julgamento claro. As opiniões variam desde uma aplicação multifacetada de ‘acordos de cavalheiros’ que não são juridicamente exigíveis, passando pela aplicação unilateral de poderes de direito público, até acordos privados (recíprocos) que são (parcialmente) exigíveis.

Gribnau acredita que o convênio possui um caráter informal. Os acordos não envolvem compromissos jurídicos rígidos sobre condições concretas que devem ser atendidas. É um instrumento de *soft law* e não um instrumento jurídico rígido, como legislação ou um contrato. No entanto, Klein Sprokkelhorst acredita que se trata de um contrato. Happé acredita que os acordos vinculam o inspetor e que os contribuintes também podem exigir o cumprimento. Lautenbag sustenta que o convênio não abrange mais do que declarações unilaterais sobre a execução de direitos e deveres legais existentes e não pode impor novas obrigações. Oenema e Van der Enden acreditam que o convênio contém obrigações exigíveis, mas apenas para os contribuintes. Em sua tese, Oenema qualifica os acordos feitos entre contribuintes e a Receita Federal como um acordo de competências juridicamente exigíveis e os princípios do convênio de cooperar com base na confiança mútua, compreensão e transparência como um acordo de cavalheiros não exigível. De Blicke e Van Elk acreditam que, dada a contextualização de uma execução responsiva por parte da Receita Federal, um acordo de cavalheiros é a figura mais adequada. Nem o Ministério das Finanças nem a Receita Federal se pronunciam (por enquanto) – como tal – publicamente sobre a qualificação jurídica do convênio, mas parecem abordá-la, considerando a Diretriz, como um contrato (psicológico) para chegar a uma formalização mais rápida da dívida tributária material com menos esforços de ambas as partes.” (HUISKERS-STOOP, Esther Alexandra Maria. *Op. cit.*, p. 169-170. Tradução livre)

levam a uma confiabilidade nas suas informações.

Tais diretrizes ou políticas não possuem efeito vinculante para os contribuintes, uma vez que não podem se sobrepor as exigências da lei fiscal, ainda que as obrigações adicionais tenham sido contraídas voluntariamente.

Este é o posicionamento de Hans Gribnau, para quem os convênios individuais de supervisão horizontal têm um caráter bastante informal, expressando a intenção mútua das partes de cooperar. Para o autor, deliberadamente o compromisso recíproco firmado nos convênios não é traduzido em obrigações e sanções, e um contrato ou acordo baseado em regras seria mesmo contraproducente em uma abordagem voltada para a desjuridificação.³⁷⁸³⁷⁹

O convênio individual de supervisão horizontal, na verdade, nada mais é do que a formalização do engajamento recíproco – Fisco e contribuinte – para cooperação mútua, assumindo as partes o compromisso de atuarem da melhor maneira possível, com vistas à eficácia e eficiência, tanto do trabalho fiscal como do atendimento das demandas dos contribuintes.

Esse tipo de compromisso é semelhante a um instrumento de *soft law*, pois não é legalmente vinculativo, embora possa ter efeitos legais (indiretos) e produzir efeitos práticos. O contribuinte concorda em assumir a responsabilidade de ter uma estrutura adequada de controles internos e externos, por meio de um Marco de Controle Fiscal bem elaborado, e de reportar proativamente as ações que envolvam riscos tributários, divulgando suas opiniões sobre as consequências legais dessas ações. Quanto à Administração Tributária, trata-se de um compromisso em relação à forma como usará seus poderes, em especial à forma como pretende usar sua discricionariedade no modo de supervisão e à prontidão no atendimento das demandas dos contribuintes (como, por exemplo, em relação às restituições fiscais e à tomada de posição

³⁷⁸ GRIBNAU, Hans. Horizontal Monitoring: Some Procedural Tax Law Issues and Their Broader Meaning. In: HEIN, R.; RUSSO, R. (eds.). **Tax Assurance**. 2. ed. Deventer: Kluwer, 2022, p. 215-252, p. 223. Tilburg Law School Research Paper. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=4310114> Acesso em: 08.01.2025.

³⁷⁹ Segundo o autor,

“O conceito de 'Monitoramento Horizontal', o modelo holandês de conformidade cooperativa, simboliza uma espécie de 'horizontalização' na relação tributária – cooperação em uma base mais igualitária do que no modelo tradicional de comando e controle. Além disso, o Monitoramento Horizontal implica uma forma de desjuridificação, por exemplo, ao dar mais destaque a normas sociais como confiança, jogo limpo, respeito, reciprocidade e responsabilidade compartilhada na interação entre a administração tributária e os contribuintes, em vez de normas legais. É importante perceber que aqui a desjuridificação também significa debater posições em relação às consequências legais das ações o mais cedo possível, em vez de depois que as declarações de impostos tenham sido apresentadas (nas quais posições legais são assumidas). Essa troca e debate de opiniões opostas deve ocorrer antes da apresentação da declaração de impostos e da avaliação, quando as partes ainda não se comprometeram a uma posição legal. Esse timing muitas vezes possibilita uma resposta flexível a desacordos.” (GRIBNAU, Hans. *Op. cit.*, p. 216. Tradução livre).

sobre as consequências fiscais das ações do contribuinte).³⁸⁰

Os valores-chave relacionados ao monitoramento horizontal são confiança, transparência e compreensão mútuas. Esses valores estão ligados ao conceito de legitimidade, que compreende os aspectos morais e normativos das relações de poder.

O lançamento tributário, que na Holanda é tratado como a execução das leis pelas autoridades fiscais, é um procedimento decisório da Administração, tal como referido no capítulo anterior³⁸¹, ao qual a metodologia do monitoramento horizontal confere legitimidade, por incorporar um valor importante, que Gribnau denomina de “*valor do jogo limpo*”. Segundo o autor, este e outros valores que dizem respeito ao tratamento justo são centrais ao conceito de justiça processual. Fatores como 'voz', tratamento respeitoso e explicações adequadas aumentam a percepção de justiça. Em suma, uma abordagem informal como o Monitoramento Horizontal aumenta a justiça processual.³⁸²

Citando Beentham, o autor conclui que a celebração dos convênios individuais de conformidade serve para evidenciar o consentimento por parte dos cidadãos, criando um compromisso normativo por parte daqueles que nele se envolvem³⁸³, com o objetivo final de atingir uma arrecadação eficiente e legítima de impostos por meio da conformidade voluntária, levando ao pagamento do valor correto de imposto no momento certo.³⁸⁴

O instrumento, dentro do contexto do monitoramento horizontal, é fator adicional de legitimidade do lançamento, que se otimiza e se qualifica por meio da confiança e da cooperação para o exercício do poder fiscal. Confiança e cooperação, que estão justamente na base na abordagem, denominada conformidade cooperativa.

Internacionalmente, a confiança na força persuasiva do modelo de supervisão holandês, fez com que vários países passassem a adotar estratégias de relacionamento aprimorado com

³⁸⁰ GRIBNAU, Hans. Horizontal Monitoring: Some Procedural Tax Law Issues and Their Broader Meaning. In: HEIN, R.; RUSSO, R. (eds.). **Tax Assurance**. 2. ed. Deventer: Kluwer, 2022, p. 215-252, p. 229-230. Tilburg Law School Research Paper. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=4310114> Acesso em: 08.01.2025.

³⁸¹ Em especial no item 2.6.3.

³⁸² GRIBNAU, Hans. *Op. cit.*, p. 217. Tradução livre.

³⁸³ Para Beentham, a chave para compreender o conceito de legitimidade está no reconhecimento que é multidimensional em caráter. Ele incorpora três elementos ou níveis distintos, que são qualitativamente diferentes uns dos outros. O poder pode ser dito legítimo na medida em que: i) ele está em conformidade com regras estabelecidas ii) as regras podem ser justificadas por referência a crenças compartilhadas por ambos, dominante e subordinado, e iii) há evidência de consentimento do subordinado à relação de poder particular. A celebração de um convênio de supervisão horizontal atenderia ao terceiro nível do reconhecimento da legitimidade, uma vez que introduziria um componente moral no relacionamento Fisco-contribuinte e criaria um comprometimento normativo pelas partes signatárias. (BEETHAM, David. **The Legitimation of Power**. 2. ed. Palgrave Macmillan, 2013, p. 18.)

³⁸⁴ GRIBNAU, Hans. Horizontal Monitoring: Some Procedural Tax Law Issues and Their Broader Meaning. In: HEIN, R.; RUSSO, R. (eds.). **Tax Assurance**. 2. ed. Deventer: Kluwer, 2022, p. 215-252, p. 217. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=4310114> Acesso em: 08.01.2025.

seus cidadãos, especialmente em matéria de tributação, conforme será visto no capítulo seguinte.

No entanto, antes de analisar o que ficou conhecido como *Cooperative Compliance*, cabe analisar também o modelo australiano, apontado por muitos como o primeiro programa de *compliance* cooperativo do mundo.

3.4. O modelo australiano de conformidade tributária

Ainda no século passado, no final da década de 90, o *Australian Taxation Office* (ATO), órgão federal responsável por administrar os sistemas de tributação e aposentadoria na Austrália, passou por uma série de mudanças no sentido de preparar os auditores fiscais para um novo papel, mais proativo, na construção de uma cultura voltada para o pagamento voluntário de impostos.³⁸⁵

Como ponto central das reformas estava justamente a construção de um relacionamento mais colaborativo com os contribuintes australianos, no qual a repartição fazendária deveria se colocar perante os cidadãos de maneira: a) profissional, ágil, justa, aberta e transparente; b) colaborativa, no sentido de ajudar os contribuintes a cumprirem com suas obrigações fiscais; e c) eficaz na responsabilização daqueles que intencionalmente optaram por evitar suas obrigações. Com esta atitude, o ATO buscava obter a confiança, o apoio e o respeito da comunidade, o que conferiria maior legitimidade ao poder fiscal.³⁸⁶

A primeira iniciativa nesse sentido foi a Carta dos Contribuintes (*Taxpayers' Charter*), um documento em que a Administração Tributária arrola os direitos dos contribuintes e se compromete a tratá-los de forma justa e razoável, a esclarecer suas decisões, a auxiliar os pagadores de impostos em suas dúvidas e a respeitar sua privacidade, reduzindo os custos de conformidade ao mínimo possível. A Carta também relaciona obrigações dos contribuintes, como honestidade e transparência em suas relações com o Fisco, dever de manutenção dos registros de acordo com a lei, diligência e atenção razoáveis na preparação de suas informações

³⁸⁵ BRAITHWAITE, Valerie. **A New Approach to Tax Compliance. Taxing Democracy: Understanding Tax Avoidance and Evasion.** 2003. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/251763688_A_New_Approach_to_Tax_Compliance Acesso em: 10.01.2025

³⁸⁶ Tais reformas decorreram das conclusões do relatório de 1993 do Comitê Conjunto de Contas Públicas (*Joint Committee of Public Accounts* ou JCPA), como parte de sua ampla investigação sobre a administração do sistema tributário. Contra o pano de fundo do então recém-implementado sistema de auto-lançamento, o JCPA identificou a necessidade de reequilibrar os direitos dos contribuintes em relação às suas responsabilidades relativamente novas. (AU. **A brief history of the Taxpayers' Charter By the Inspector-General of Taxation and Taxation Ombudsman.** 2021. Disponível em: <https://www.igt.gov.au/wp-content/uploads/2022/01/A-brief-history-of-the-taxpayers-charter.pdf> Acesso em: 10.01.2025)

fiscais e apresentação tempestiva de declarações e documentos à repartição.³⁸⁷

Embora a Carta em si não crie novos direitos para os contribuintes, argumenta-se que ela tornaria mais acessíveis aqueles já reconhecidos, ao definir claramente as garantias, obrigações e expectativas de todos aqueles que interagissem com o ATO. Mesmo sendo um instrumento de *soft law*, as autoridades australianas dão grande valor à Carta dos Contribuintes, que vem sofrendo algumas modificações desde a sua primeira edição.³⁸⁸

A necessidade do documento surge em paralelo com a migração do sistema tributário para um modelo de auto-lançamento, que se de um lado conferia maior confiança nos próprios contribuintes, de outro implicava na sua responsabilidade de compreender um sistema tributário complexo. Em outras palavras, se os contribuintes passaram a não estar mais sujeitos a ações fiscais periódicas e regulares, a consequência foi uma incerteza maior sobre se seu comportamento fiscal teria a aprovação do ATO, consequência esta gerada justamente pelo sistema de conformidade autossustentada.

Esse processo é que deu origem à necessidade de uma declaração pública, para dar aos contribuintes um nível formal de garantia de que se eles se comportassem de forma justa,

³⁸⁷ Hoje denominada Carta da ATO (*ATO's Charter*), uma grande crítica que lhe deve ser feita é que sua publicação é e sempre foi exclusivamente baseada na *web*, ostentando conteúdo reduzido no *site*, o que se de um lado facilita a navegação, de outro não traz clareza aos direitos e deveres previstos para as partes. A Carta não está disponível como um único documento para *download* (documento PDF separado) com páginas numeradas consecutivamente. Além disso, a versão *html* é uma mistura de vários *links* diferentes de páginas da *web* referenciadas, exigindo um esforço de conciliação das informações para que todas as seções sejam obtidas na íntegra, sem qualquer garantia de integridade. A versão da Carta em português está disponível em: <https://www.ato.gov.au/other-languages/portuguese/our-charter-portuguese>

Segundo o próprio Parlamento Australiano, as informações são confusas até mesmo para um usuário profissional. Embora tenha havido recomendação pela Comissão Parlamentar de análise do relatório fiscal para o ano de 2017 para publicação do texto na íntegra, esse ponto ainda não foi atendido pelo ATO. (Parlamento Australiano. Comissões da Câmara dos Representantes. Comissões da Antiga Câmara Comissão Permanente de Impostos e Receitas. **Relatório Anual de 2017 do Australian Taxation Office**. Carta dos Contribuintes. Item 5.45. Tradução livre. Disponível em:

https://www.aph.gov.au/Parliamentary_Business/Committees/House/Former_Committees/Tax_and_Revenue/2016-17AnnualReport/Report/section?id=committees%2Freportrep%2F024240%2F26797 Acesso em 10.01.2025.)

³⁸⁸ Parlamento Australiano. Comissões da Câmara dos Representantes. Comissões da Antiga Câmara Comissão Permanente de Impostos e Receitas. **Relatório Anual de 2017 do Australian Taxation Office**. Carta dos Contribuintes. Itens 5.12 e 5.13. Tradução livre. Disponível em:

https://www.aph.gov.au/Parliamentary_Business/Committees/House/Former_Committees/Tax_and_Revenue/2016-17AnnualReport/Report/section?id=committees%2Freportrep%2F024240%2F26797 Acesso em 10.01.2025.

“A Carta não é um acordo entre as partes — ela meramente reflete um compromisso da agência reguladora ou 'provedor de serviços' e detalha um grupo de expectativas dos contribuintes ou 'clientes'. Não é uma garantia, pois não fornece compromissos de serviço nem compensação em termos mensuráveis; e não tem força de lei. Como o antigo IGT, Sr. Ali Noroozi, explicou, a Carta é 'basicamente uma série de expectativas'.

A Carta é, portanto, mais parecida com um 'acordo mútuo' delineando o modo de comportamento convencionalmente compreendido e, portanto, como o próprio sistema tributário, é baseada na honra das partes. Pode ser vista como uma busca para atingir os resultados desejados ao fornecer informações aos contribuintes quanto às ações ou comportamentos que o ATO espera. Isso pode fornecer um incentivo para que os contribuintes ajam de acordo com os padrões da Carta para obter os padrões de serviço prometidos, incluindo proteção, contidos na Carta.”

honestas e oportunas, receberiam tratamento justo, honesto e oportuno do ATO.³⁸⁹

Além do estabelecimento da Carta, no Relatório de 1993 do JCPA, apontou-se ainda a necessidade da instituição de um “Ombudsman de Tributação”, autoridade especializada, dedicada a atender às queixas dos contribuintes em relação ao ATO e a lhes dar o devido endereçamento. Embora já existisse um Ombudsman da *Commonwealth*, que lidava com as reclamações de cidadãos em todas as áreas governamentais, reconheceu-se a necessidade de um *Ombudsman* para trazer um foco especializado a essas reclamações. Em 1995, foi promulgada a lei criando o Ombudsman Tributário.³⁹⁰

Posteriormente, em 2000, numa tentativa de melhorar a conformidade voluntária no segmento de Grandes Empresas, o ATO adotou o *Cooperative Compliance Model* ou CCM.³⁹¹ Este era um modelo teórico de níveis de conformidade e abordagens regulatórias e de execução proporcionais ao comportamento do contribuinte:

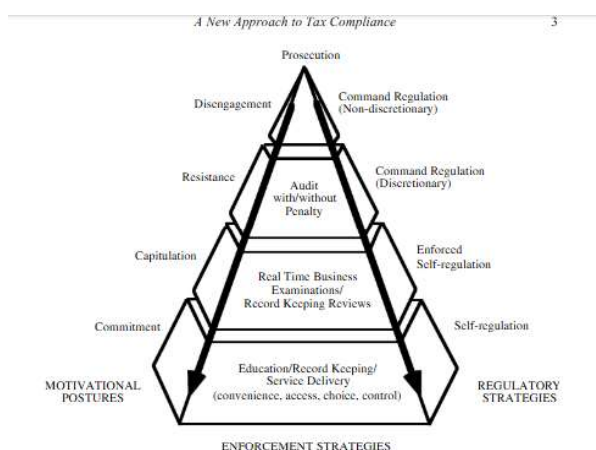


Figura 4: Exemplo de prática regulatória com o modelo de conformidade da ATO³⁹²

³⁸⁹ Parlamento Australiano. Comissões da Câmara dos Representantes. Comissões da Antiga Câmara Comissão Permanente de Impostos e Receitas. **Relatório Anual de 2017 do Australian Taxation Office**. Carta dos Contribuintes. Itens 5.9 e 5.10. Tradução livre. Disponível em: https://www.aph.gov.au/Parliamentary_Business/Committees/House/Former_Committees/Tax_and_Revenue/2016-17AnnualReport/Report/section?id=committees%2Freportrep%2F024240%2F26797 Acesso em 10.01.2025.

³⁹⁰ Trata-se de uma emenda à lei de tributação australiana. Designada por Taxation Laws Amendment Act (No. 1) 1995, a emenda prevê no Anexo 2, item 21: “*The Commonwealth Ombudsman, in performing his or her functions in relation to the Australian Taxation Office, may, if he or she so chooses, be called the Taxation Ombudsman.*” Entre 1995 e 1º de maio de 2015, a função de Ombudsman de Tributação foi realizada pelo Ombudsman da *Commonwealth* (União). Apenas a partir de 1º de maio de 2015 é que, o IGTO (*Inspector-General of Taxation and Taxation Ombudsman*) passou a desempenhar o papel de Ombudsman de Tributação. Trata-se de um órgão totalmente independente do ATO – incluindo a nomeação estatutária do IGTO, a contratação de servidores públicos independentes, orçamento e financiamento separados, uma localização e sistemas de gestão de casos e registros separados do ATO, etc. (AU. **A brief history of the Taxpayers’ Charter By the Inspector-General of Taxation and Taxation Ombudsman**. 2021. Disponível em: <https://www.igt.gov.au/wp-content/uploads/2022/01/A-brief-history-of-the-taxpayers-charter.pdf> Acesso em: 10.01.2025)

³⁹¹ ATO. **Cooperative Compliance Model**. Disponível em: <https://www.ato.gov.au/about-ato/managing-the-tax-and-super-system/strategic-direction/how-we-help-and-influence-taxpayers/Compliance-model> Acesso em: 10.01.2025.

³⁹² BRAITHWAITE, Valerie. **A New Approach to Tax Compliance. Taxing Democracy: Understanding Tax Avoidance and Evasion**. 2003. p. 3. Disponível em:

No lado esquerdo da pirâmide estão as posturas que os contribuintes expressam em suas relações com a autoridade tributária e, no lado direito, as estratégias a serem utilizadas pela autoridade tributária.

Quando os contribuintes estão abertos a admitir irregularidades, corrigindo seus erros, e a continuar atendendo às expectativas da lei, eles provavelmente estarão exibindo posturas de comprometimento ou capitulação. Nesses casos, a tarefa da autoridade administrativa é relativamente simples, demandando, quando muito, pequenos esclarecimentos ou alertas prévios de inadequação. À medida que os contribuintes assumam posturas relacionadas nos andares mais altos da pirâmide, o trabalho da fiscalização torna-se cada vez mais difícil e complexo.³⁹³

Possíveis cursos de ação que as autoridades fiscais podem tomar são retratados dentro da pirâmide na coluna do meio, de acordo com os conceitos de regulação responsiva desenvolvidos por Ayres e Braithwaite.³⁹⁴

As iniciativas do ATO – tanto a Carta dos Contribuintes quanto o modelo de conformidade cooperativa — buscavam incorporar o comprometimento do contribuinte e a aceitação da comunidade, tornando o sistema mais equitativo e eficiente. A fiscalização do ATO até então concentrava-se nas pequenas e médias empresas – cujas operações são mais simples e fáceis de checar – enquanto as grandes empresas e os super-ricos acabavam escapando do regulador.

Efficiente porque a fiscalização passaria a concentrar seus esforços naqueles

https://www.researchgate.net/publication/251763688_A_New_Approach_to_Tax_Compliance Acesso em: 10.01.2025

³⁹³ Explicando o modelo australiano, leciona Valerie Braithwaite:

“(…) Para aqueles que estão dispostos a cooperar, o princípio que orienta a escolha da estratégia é a autorregulação. Se os contribuintes estão comprometidos em corrigir os seus próprios erros, eles deveriam ser encorajados e auxiliados a fazê-lo. O próximo nível de interferência pode ser chamado autorregulação imposta. Os contribuintes têm a responsabilidade de corrigir os seus próprios erros, mas existe um mecanismo para garantir que o façam e para fornecer *feedback* a indicar se o plano de conformidade dos contribuintes é sólido ou não.

Acima destes níveis estão os princípios tradicionais de execução que têm uma característica de comando-e-controle. Numa versão suave do comando-e-controle a medida a ser adotada é ‘*agitar um grande porrete*’, mas exercer discricção em torno do uso da punição para melhorar a conformidade. A versão dura é aplicar uma punição não discricionária de modo que uma sanção seja aplicada automaticamente quando o não cumprimento for detectado, independentemente das circunstâncias. Os princípios de execução, de baixo para cima da pirâmide, envolvem uma transferência de poder do contribuinte para a repartição de finanças e uma concomitante perda de liberdade por parte do contribuinte.” (BRAITHWAITE, Valerie. **A New Approach to Tax Compliance. Taxing Democracy: Understanding Tax Avoidance and Evasion**. 2003. p. 4. Tradução livre. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/251763688_A_New_Approach_to_Tax_Compliance Acesso em: 10.01.2025

³⁹⁴ AYRES, Ian; BRAITHWAITE, John. **Responsive Regulation. Transcending the deregulation debate**. Oxford: Oxford University Press, 1992. Disponível em: <https://johnbraithwaite.com/wp-content/uploads/2016/06/Responsive-Regulation-Transce.pdf> Acesso em: 28.11.2024.

contribuintes, independentemente de seu porte – cujos comportamentos se enquadrassem nos andares mais altos da pirâmide, deixando de gastar seus recursos escassos com os contribuintes que cumprem espontaneamente com suas obrigações.

O problema era que não havia, naquele momento, nenhuma classificação de riscos de conformidade associada aos contribuintes, o que inviabilizou a aplicação do modelo então proposto.

Portanto, embora seja apontado como pioneiro na implementação de um programa de *compliance* cooperativo³⁹⁵, ao nosso ver, o ATO, assim como a NTCA na Holanda, só deu início a iniciativas concretas de conformidade cooperativa a partir de 2005.

Tais iniciativas foram amparadas pela relativa discricionariedade concedida à autoridade tributária no direito australiano. Como autoridade máxima em matéria de tributação, o Comissário de Tributação, juntamente com os três Comissários Adjuntos e um Deputado Comissário de Tributação, goza de um conjunto de poderes que acabam por atribuir uma maior possibilidade de escolha entre alternativas possíveis e uma considerável liberdade ao estipular a maneira de executar e fazer cumprir das leis.³⁹⁶

Em primeiro lugar, o Comissário possui um poder geral de administração. Significa dizer que o Comissário é responsável pela administração das leis tributárias e para tanto está autorizado a adotar medidas incidentais ou decorrentes de outros poderes expressos, tais como: a) o poder de auditar contribuintes de forma aleatória; b) o poder de resolver (decidir) processos; e c) o poder de decidir se deve alocar recursos limitados de conformidade para uma determinada questão.³⁹⁷

³⁹⁵ Nesse sentido, confira-se: BOSSA, Gisele Barra; GORISSEN, Zabetta Macarini Carmignani. **Cooperative Compliance e Medidas de Redução do Contencioso Tributário; Das Boas Práticas à Criminalização de Condutas** (Obras Coletivas), Ed. Almedina. Kindle, p. 131.

³⁹⁶ Para um panorama geral sobre os poderes do Comissário de Tributação, e uma crítica à sua extensão cf. WALPOLE, Michael; EVANS, Chris. *The Delicate Balance: Revenue Authority Discretions and the Rule of Law in Australia*. In: EVANS, Chris; FREEDMAN, Judith; KREVER, Richard (Org.). **The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law**. Amsterdam, The Netherlands: IBFD, 2001, p. 121-148.

³⁹⁷ LEIBLER AC, Mark. *Tax and the Rule of Law*. In: **Melbourne University Law Review**. Melbourne Law School. V. 46, 2023, p. 547-571. O autor cita como exemplo:

“(…) em 2014, estive amplamente envolvido na formulação e implementação de uma iniciativa chamada ‘Projeto FAÇA’, onde o Comissário ofereceu aos contribuintes a oportunidade de divulgar voluntariamente interesses no exterior que não haviam sido declarados anteriormente. O Comissário decidiu não alocar recursos para investigar fraudes ou evasão e, conseqüentemente, limitou as reavaliações ao período de quatro anos. Embora o Comissário não pudesse garantir que os contribuintes não enfrentariam processos criminais, o programa foi apoiado pelo Centro Australiano de Relatórios e Análises de Transações e pelo Diretor de Ações Penais. Na prática, a probabilidade de qualquer acusação era mínima.

Foi um excelente exemplo de como o Comissário decidiu não alocar recursos a uma questão específica, onde essa abordagem foi vista como benéfica para a administração tributária. Ao determinar se deveria seguir esse caminho, o Comissário declarou, tanto publicamente quanto em particular, que a decisão “*não se trata apenas de uma equação estreita de custo-benefício*” entre a receita esperada e o custo de arrecadação, mas leva em consideração

Esse poder baseia-se na visão de que, para executar as leis tributárias de maneira eficiente, o Comissário precisa tomar decisões e praticar atos que não estão necessariamente detalhados nas leis.

Em segundo lugar, o Comissário possui um poder de delegação. A Seção 8 da Lei de Administração Tributária permite que o Comissário delegue seus poderes a outros oficiais.³⁹⁸

Por fim, o Comissário é a autoridade máxima sob a qual estão subordinados todos os servidores do ATO. Esse poder é conferido pelas seções 40 e 42 da Lei do Serviço Público³⁹⁹, que estabelece, entre outras coisas, que o Comissário é o Chefe da Agência e que suas instruções têm força normativa.⁴⁰⁰

3.4.1. Os acordos anuais de conformidade (ACA)

Pela impossibilidade de tratar todos os contribuintes ao mesmo tempo, o foco dos

‘a saúde mais ampla do sistema tributário, e especialmente a confiança pública na administração tributária’, que poderia ser minada por uma decisão de aplicar a lei de forma rigorosa.” (p. 551-552. Tradução livre)

³⁹⁸ AU. **Taxation Administration Act 1953.** Disponível em: <https://www.legislation.gov.au/C1953A00001/latest/downloads> Acesso em: 14.01.2025

“8. Delegação

(1) O Comissário pode, de forma geral ou conforme estabelecido pelo instrumento de delegação, por escrito assinado pelo Comissário, delegar a um Vice-Comissário ou a qualquer outra pessoa todos ou alguns dos poderes ou funções do Comissário sob uma lei tributária ou qualquer outra lei da Commonwealth ou de um Território, exceto este poder de delegação.

(...)

(2) Sujeito ao parágrafo (5), um poder ou função assim delegado, quando exercido ou realizado pelo delegado, será, para os fins da lei tributária ou da outra lei, conforme o caso, considerado como se tivesse sido exercido ou realizado pelo Comissário.”

³⁹⁹ AU. **Public Service Act 1999.** Disponível em: http://www7.austlii.edu.au/cgi-bin/viewdb/au/legis/cth/consol_act/psa1999152/ Acesso em: 14.01.2025.

⁴⁰⁰ AU. **Public Service Act 1999.** *Cit.*

SEÇÃO 40

Comissário de Serviço Público Australiano

(1) Haverá um Comissário de Serviço Público Australiano.

(2) O pessoal necessário para auxiliar o Comissário deve ser constituído por pessoas contratadas nos termos desta Lei.

(3) Para efeitos da presente Lei:

(a) o Comissário e os funcionários da APS que assistem o Comissário constituem, em conjunto, uma Agência Estatutária; e

(b) o Comissário é o Chefe dessa Agência Estatutária.

(4) O Comissário pode, em nome da Comunidade, contratar consultores para auxiliar no desempenho das funções do Comissário.

SEÇÃO 42

Instruções do Comissário

(1) As Instruções do Comissário não podem criar infrações ou impor penalidades.

(2) Os chefes de agência e funcionários da APS devem cumprir as instruções do Comissário.

(3) As Instruções do Comissário podem aplicar, adotar ou incorporar (com ou sem modificações) qualquer assunto contido nas Regras de Classificação ou uma instrução emitida pelo Primeiro-Ministro nos termos da seção 21, seja:

(a) como em vigor ou existente em um determinado momento; ou

(b) conforme em vigor ou existente de tempos em tempos.

(4) As Instruções do Comissário são instrumentos legislativos.

acordos de conformidade na Austrália, assim como na Holanda, foi o relacionamento com os grandes (e poucos) contribuintes corporativos, e sob o fundamento de que estes correspondem a cerca de 50% da arrecadação.⁴⁰¹

Em 2005, o ATO introduziu os chamados acordos de conformidade antecipada (*Forward Compliance Arrangements* ou FCAs), que eram acordos voluntários com grandes contribuintes corporativos, estabelecendo como as partes trabalhariam em conjunto, com o objetivo de fornecer maior certeza para os contribuintes em suas questões fiscais e reduzir a necessidade de auditorias dispendiosas.

Na sequência, em maio de 2008, foram lançados os acordos anuais de conformidade (*Annual Compliance Arrangements* ou ACAs), com propósitos e características semelhantes, inclusive a voluntariedade, porém aprimorando o instituto para fornecer maior certeza para grandes contribuintes corporativos na prática, ao permitir a revisão e o gerenciamento de riscos fiscais em tempo real com menos demandas administrativas.

Naquele momento, o ATO ainda não trabalhava com uma classificação de risco das empresas participantes, pautando-se apenas no valor do faturamento anual das 50 maiores empresas da Austrália.⁴⁰²

A partir de 2009, foi desenvolvido e gradualmente implementado pelo ATO um Quadro de Diferenciação de Riscos (*Risk Differentiation Framework* ou RDF), para avaliar os riscos de conformidade associados aos grandes contribuintes, incluindo indivíduos de alto patrimônio e grandes contribuintes corporativos, o que provocou uma alteração na base utilizada para selecionar contribuintes elegíveis a um ACA.

Desde então, apenas grandes entidades avaliadas como "contribuintes-chave" são consideradas potencialmente adequadas para um ACA, de acordo com critérios estabelecidos pelo próprio ATO. Os grandes contribuintes corporativos são informados sobre a avaliação geral de seu risco relativo de não conformidade, incluindo se eles são classificados como

⁴⁰¹ AU. **Relatório de Auditoria de Desempenho. Acordos de conformidade anual com grandes contribuintes corporativos.** Publ. em 05.11.2014. Disponível em: <https://www.anao.gov.au/work/performance-audit/annual-compliance-arrangements-large-corporate-taxpayers> Acesso em 09.01.2025.

⁴⁰² AU. **Relatório de Auditoria de Desempenho. Acordos de conformidade anual com grandes contribuintes corporativos.** *Cit.* Segundo o relatório:

“Os critérios para selecionar grandes contribuintes corporativos para entrar em um ACA mudaram desde que foram estabelecidos em 2008. Inicialmente, a opção de entrar em um ACA era limitada às 50 maiores entidades, com base no valor de seu faturamento anual. Os contribuintes que tinham um FCA em vigor tiveram a opção de migrar para um ACA quando o FCA expirasse. A partir de 2011-12, apenas as grandes entidades avaliadas pelo *Risk Differentiation Framework* como contribuintes-chave são consideradas potencialmente adequadas para um ACA. O ATO informa os grandes contribuintes corporativos sobre sua avaliação geral de risco relativo de não conformidade, incluindo se eles são classificados como potencialmente adequados para um ACA. É aberta a esses contribuintes a possibilidade de iniciar discussões com o ATO para entrar em um ACA.” (Tradução livre)

potencialmente adequados para um ACA, sendo-lhes facultado questionar esses critérios perante a Administração Tributária.⁴⁰³

O ATO define o acordo anual de conformidade como “*um acordo administrativo voluntário entre nós e você para reger nosso relacionamento de conformidade*”, deixando claro que o instrumento complementa outros produtos e serviços oferecidos pelo seu programa de conformidade cooperativa.⁴⁰⁴

Ainda segundo o ATO, os principais benefícios de entrar em um ACA incluem: 1) uma resolução mais rápida de problemas técnicos; 2) soluções administrativas para resolver problemas de conformidade; 3) pontos de contato centralizados e diálogo contínuo sobre questões técnicas, incluindo acesso a altos funcionários do ATO; 4) uma conclusão das declarações para uma nova revisão do ATO; 4) tratamentos concessionais de penalidades e juros; 5) um plano descrevendo os processos e cronogramas acordados; 6) a possibilidade de extensão dos limites para correção de erros de GST⁴⁰⁵ para um GST ACA; 7) não estar sujeito a revisões ou auditorias de risco pós-declaração para períodos e anos fiscais cobertos por um ACA; 8) não precisar preencher o cronograma de posição fiscal reportável (RTP) para anos fiscais cobertos por um ACA; 9) não estar sujeito a uma revisão de conformidade pré-declaração.⁴⁰⁶

Observe-se que além da certeza antecipada e do trabalho em tempo real – tratamentos que atualmente se estendem a outros contribuintes australianos, independentemente da assinatura de um ACA –, como um importante benefício do acordo, há a mitigação de uma série de obrigações acessórias, além da possibilidade de exclusão/redução de juros e penalidades.

Em regra, um ACA é composto por dois documentos principais: a carta de governança tributária do CEO ou CFO da empresa e os Termos do Acordo (*Terms of arrangement* ou ToA), em que se estabelecem os termos gerais do relacionamento, incluindo as expectativas e obrigações de ambas as partes.⁴⁰⁷

⁴⁰³ ANAO. **Report N°5 2014–15. Performance Audit. Annual Compliance Arrangements with Large Corporate Taxpayers.** Australian Taxation Office. Publ. em 05.11.2014. Disponível em: <https://www.anao.gov.au/work/performance-audit/annual-compliance-arrangements-large-corporate-taxpayers> Acesso em 09.01.2025.

⁴⁰⁴ ATO. Disponível em: <https://www.ato.gov.au/businesses-and-organisations/corporate-tax-measures-and-assurance/public-business-and-international/available-services-for-australia-s-largest-taxpayers/mutual-arrangements-for-certainty#ato-Annualcompliancearrangements> Acesso em 15.01.2025.

⁴⁰⁵ O GST é o IVA australiano: Imposto sobre Bens e Serviços ou *Goods and Services Tax*.

⁴⁰⁶ ATO. Disponível em: <https://www.ato.gov.au/businesses-and-organisations/corporate-tax-measures-and-assurance/large-business/in-detail/compliance-and-governance/annual-compliance-arrangements-what-you-need-to-know#ato-BenefitsofenteringintoanACA> Acesso em: 15.01.2025

⁴⁰⁷ Segundo informações constantes do site do ATO, o ToA fornece um registro escrito de: • detalhes dos seus representantes e dos nossos, incluindo o comitê de direção estabelecido ao abrigo da ACA • o papel do comitê de direção na prestação de governança conjunta para o acordo • os anos aos quais o ACA se aplica, incluindo como

Como a Austrália confere atenção especial ao sigilo, não há modelos de ACAs nem acordos concretos que tenham sido formulados à disposição para consultas.

Os acordos foram projetados para fornecer certeza prática aos contribuintes por meio de revisão conjunta em tempo real dos riscos fiscais e uma abordagem sem surpresas para a conformidade.

Apesar dos benefícios declarados, apenas 24 contribuintes, dos 158 elegíveis, tinham um ACA em vigor em julho de 2014.⁴⁰⁸

A ferramenta de modelagem de risco então utilizada pelo ATO – Risk Differentiation Framework (RDF) – levava em consideração a probabilidade de descumprimento das obrigações fiscais por parte do contribuinte e a consequência do não cumprimento para a arrecadação tributária, dados o faturamento do contribuinte, a influência sobre os demais contribuintes e o seu impacto na confiança da comunidade.

Cada grande contribuinte era avaliado em relação ao RDF para cada tipo de imposto relevante, sendo adotada como classificação geral aquela mais alta que o grupo econômico ou entidade recebesse.

O processo RDF foi esclarecido pelo *Australian National Audit Office* no Relatório de Auditoria nº5 2014–15.⁴⁰⁹ Em suma, o processo começava com a análise do ATO sobre as consequências da não conformidade de um grande contribuinte corporativo para cada tipo de imposto.⁴¹⁰

Como resultado, o contribuinte era alocado em uma classificação de consequência mais alta ou mais baixa, em cada um dos quadrantes desenhados para a estrutura de diferenciação de

sair do ACA • compromissos escritos previstos no ACA, por exemplo, a carta de governança tributária • orientação para divulgações contínuas, completas e verdadeiras sob o ACA • as concessões de penalidade e juros • os pontos de contato e escalonamento • as obrigações de divulgação aplicáveis a cada parte para que possam operar num ambiente transparente • nosso compromisso de fornecer aconselhamento rápido aos participantes do ACA • como as questões não resolvidas serão geridas • o processo de resolução de litígios, caso surja algum • as tabelas dos impostos abrangidos pelo ACA, cada uma fornecendo informações mais específicas relacionadas ao imposto sob um ACA” (Disponível em: <https://www.ato.gov.au/businesses-and-organisations/corporate-tax-measures-and-assurance/large-business/in-detail/compliance-and-governance/annual-compliance-arrangements-what-you-need-to-know> Acesso em: 14.01.2025 – Tradução livre).

⁴⁰⁸ ANAO. **Report Nº5 2014–15. Performance Audit. Annual Compliance Arrangements with Large Corporate Taxpayers.** Australian Taxation Office. Publ. em 05.11.2014. Disponível em: <https://www.anao.gov.au/work/performance-audit/annual-compliance-arrangements-large-corporate-taxpayers> Acesso em 09.01.2025.

⁴⁰⁹ ANAO. **Report Nº5 2014–15. Performance Audit. Annual Compliance Arrangements with Large Corporate Taxpayers.** Australian Taxation Office. Publ. em 05.11.2014. Disponível em: <https://www.anao.gov.au/work/performance-audit/annual-compliance-arrangements-large-corporate-taxpayers> Acesso em 09.01.2025.

⁴¹⁰ Como exemplo, o relatório cita que para o imposto de renda a consequência é geralmente determinada pelo faturamento do contribuinte, sendo também levados em conta fatores como imposto pago, valor do ativo e participação de mercado (ANAO. **Report Nº5 2014–15. Cit.**, p. 58)

riscos (RDF), conforme as seguintes categorias:

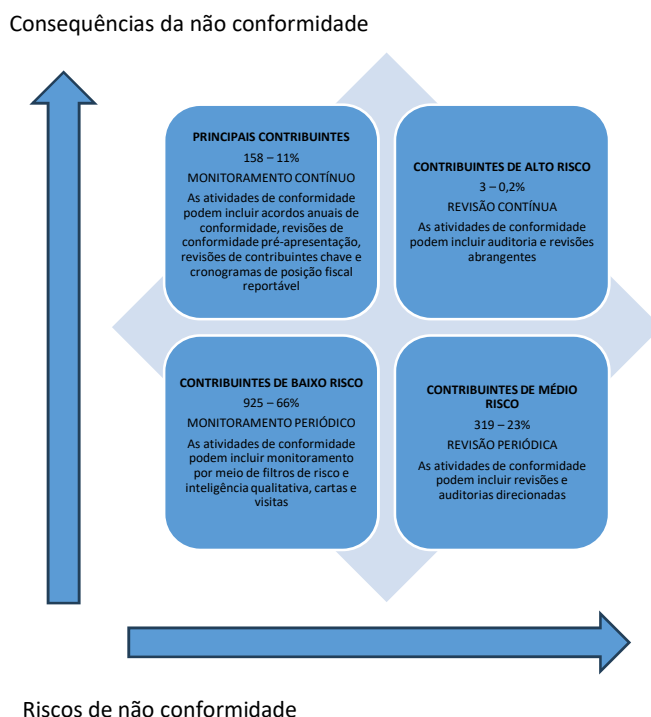


Figura 5: RDF

Fonte: Risk Differentiation Framework for large corporate taxpayers, 2013–14.
Adaptação da Fig. 13 do Relatório nº 5 2014-2015 da ANAO.

Um contribuinte cujo descumprimento acarretasse uma consequência mais gravosa poderia ser um "contribuinte-chave" ou um "contribuinte de risco mais alto" (os dois quadrantes mais altos do RDF), dependendo de sua probabilidade de não conformidade. Da mesma forma, contribuintes cuja consequência do descumprimento fosse menos significativa poderiam ser de risco mais baixo ou médio, dependendo de sua probabilidade de não conformidade. As informações para a classificação eram extraídas de um banco de dados do ATO e do sistema de gerenciamento de casos sobre o contribuinte, seus detalhes de tributação e atividades de conformidade, podendo os agentes adicionar manualmente outras informações relevantes para o cálculo. Os principais fatores considerados na avaliação da probabilidade incluíam o histórico de conformidade do contribuinte, a taxa de imposto efetiva, as estruturas organizacionais e os processos de governança.

A mudança na metodologia de elegibilidade e a divulgação dos benefícios pelo ATO parecem não ter surtido grandes resultados. Conforme anteriormente mencionado, de quando foram implantados, no início de 2008, até 2014 apenas 24 acordos estavam em vigor.⁴¹¹

⁴¹¹ ANAO. Report Nº 5 2014–15. Performance Audit. Annual Compliance Arrangements with Large Corporate Taxpayers. Australian Taxation Office. Publ. em 05.11.2014, p. 63. Disponível em:

Segundo artigo veiculado no *International Tax Review* naquele ano, as explicações para a baixa adesão residiriam em três preocupações principais dos contribuintes elegíveis: 1) firmar um ACA poderia comprometer o direito do contribuinte de reter material protegido pelo privilégio profissional legal; 2) uma aprovação administrativa não forneceria segurança jurídica porque o ATO pode alterar sua interpretação e aplicação da lei, ou um tribunal pode adotar uma visão diferente; e 3) os ACAs exigiriam muitos recursos além de um comprometimento significativo do contribuinte em termos de divulgação e envolvimento com o ATO.⁴¹²

Se de um lado, até 2014, o ATO descrevia os ACAs como *"a peça central de nossos esforços para construir relações positivas aprimoradas com grandes empresas"*⁴¹³, de outro, os dados e as pesquisas com os contribuintes elegíveis demonstravam que o instrumento não era prioritário dentre todas as estratégias de conformidade cooperativa.

A ANAO conduziu entrevistas com 25 entidades signatárias de um ACA, em vigor ou já expirado, e com 30 entidades que não tinham entrado em um ACA apesar de terem recebido a oferta em 2011–12.⁴¹⁴ O feedback dessas entrevistas, juntamente com as descobertas das revisões do ATO, evidenciam as principais razões para não aderir a um ACA:

- Grande esforço e dispêndio de recursos para dar início ao processo;
- Volume de demandas administrativas por parte do ATO para avaliar a elegibilidade do contribuinte;
- Relacionamento satisfatório com o ATO, tornando desnecessário firmar um ACA.

Para a Administração Tributária, as pesquisas também demonstravam que os ACAs exigiam mais recursos e esforços do ATO quando comparados com outras abordagens de conformidade, e que os custos de administração de um ACA podiam inclusive superar quaisquer benefícios de divulgações aprimoradas em tempo real por contribuintes em conformidade.⁴¹⁵

A conclusão do Relatório da ANAO 2014-2015 foi a de que *"a baixa aceitação dos ACAs significou que eles não foram a peça central da colaboração cooperativa com grandes*

<https://www.anao.gov.au/work/performance-audit/annual-compliance-arrangements-large-corporate-taxpayers>
Acesso em 09.01.2025.

⁴¹² DALTON, Joe. Is Alcoa's "historic" Annual Compliance Arrangement a good move? In: **International Compliance Review**, 14.11.2014. Disponível em: <https://www.internationaltaxreview.com/article/2a6917rce9dqie4081pmo/is-alcoas-historic-annual-compliance-arrangement-a-good-move> Acesso em 15.01.2025.

⁴¹³ ANAO. **Report Nº5 2014–15. Performance Audit. Annual Compliance Arrangements with Large Corporate Taxpayers. Australian Taxation Office**. Publ. em 05.11.2014. p. 55. Disponível em: <https://www.anao.gov.au/work/performance-audit/annual-compliance-arrangements-large-corporate-taxpayers> Acesso em 09.01.2025..

⁴¹⁴ ANAO. **Report Nº5 2014–15. Cit.**, p. 51-53.

⁴¹⁵ ANAO. **Report nº 5 2014–15. Cit.**, p. 63.

contribuintes corporativos, conforme previsto quando introduzidos”, constatando que para o futuro, “o ATO terá que decidir se os ACAs devem continuar a ser posicionados dessa forma ou se tornarão apenas uma parte do espectro de abordagens de conformidade”.

A segunda opção acabou se concretizando com a evolução do conceito de confiança justificada e o desenvolvimento de um programa de análise de conformidade pré-declaração, chamado *Pre-lodgment Compliance Review* ou PCR.

3.4.2. Confiança justificada e *Pre-lodgment Compliance Review*

A transição dos Acordos de Conformidade Anual (ACAs) para o programa de garantia de conformidade (PCR) começou a ocorrer em resposta ao aumento das classificações de confiança justificada.

Iniciado em 2016, quando a ideia de confiança justificada foi introduzida, o objetivo do PCR é garantir que os contribuintes, especialmente aqueles que estão entre os 100 principais, possam demonstrar conformidade com as obrigações fiscais e manter a confiança no sistema tributário.

O conceito de confiança justificada foi extraído da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), que, por sua vez, baseou seu trabalho sobre o *cooperative compliance* em especial na experiência do Monitoramento Horizontal holandês.⁴¹⁶

Na confiança justificada a autoridade administrativa deixa um pouco de lado o seu papel de fiscalizador, assumindo que o contribuinte tem responsabilidade pela conformidade com as regras e efetivamente as cumpre. No entanto, essa não é uma confiança irresponsável ou sem base factual; a autoridade que confia o faz com base nas informações, no conhecimento sistematicamente obtido sobre os contribuintes e de acordo com as informações prestadas por eles próprios.

Em outras palavras, para que haja confiança justificada deve haver *“evidências objetivas que levariam uma pessoa razoável a concluir que um contribuinte em particular pagou a quantia correta de imposto”*.⁴¹⁷

Uma relação de confiança é elevada ao nível de "confiança justificada" aproveitando a organização administrativa e o controle interno do próprio contribuinte, acompanhados de

⁴¹⁶ OCDE. **La relación cooperativa: Un marco de referencia: De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo**. Paris: OECD Publishing, 2013. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264207547-es>. Acesso em: 09.01.2025

⁴¹⁷ ATO. **Corporate population compliance. Assuring tax compliance of the corporate population through our justified trust program**. Disponível em: <https://www.ato.gov.au/businesses-and-organisations/corporate-tax-measures-and-assurance/large-business/justified-trust> Acesso em: 15.01.2025.

inspeções internas e auditorias contábeis. Para isso, é necessário que o contribuinte possua um controle rigoroso de seus processos fiscais, o que é feito por meio de um Quadro de Controle Fiscal adequado, também denominado de Marco de Controle Fiscal (MCF) ou *Tax Control Framework* (TCF).

Trata-se de um instrumento de governança tributária, que permite detectar com antecedência quaisquer riscos fiscais, de modo que a empresa possa tratá-los tempestivamente, evitando incorreções ou o não pagamento de impostos.

Obviamente que este controle interno varia de acordo com a atividade e o porte do contribuinte, tendo sido inicialmente pensado para as 100 maiores empresas australianas.⁴¹⁸ Atualmente, no entanto, o conceito e os benefícios da confiança justificada se estendem às 1.000 maiores⁴¹⁹ e às 5.000 maiores empresas da Austrália⁴²⁰, sendo adotados princípios e metodologias diferentes para cada um desses grupos.

Para as pequenas e médias empresas, as orientações constantes do site do ATO, bem como a possibilidade de consultas orais por telefone, ou por escrito através de e-mail, caracteriza um atendimento personalizado para esclarecimentos de dúvidas ou obtenção de auxílio no gerenciamento de assuntos fiscais.⁴²¹

O nível de personalização do atendimento e a frequência e intensidade das fiscalizações em todos os grupos são inversamente proporcionais entre si e guardam relação com o grau de risco do contribuinte.

No final de 2018, o ATO lançou um novo quadro para pautar o envolvimento do ATO com os contribuintes, que variará de acordo com a renda empresarial total e o comportamento dos contribuintes - o *Action Differentiation Framework* (ADF). Para cada classificação existe uma variedade de serviços à disposição dos contribuintes e tipos de abordagens, que variarão de acordo com o grau de cooperação do contribuinte.⁴²²

⁴¹⁸ Disponível em: <https://www.ato.gov.au/businesses-and-organisations/corporate-tax-measures-and-assurance/large-business/top-100-justified-trust-program> Acesso em: 20.01.2025

⁴¹⁹ Disponível em: <https://www.ato.gov.au/businesses-and-organisations/corporate-tax-measures-and-assurance/large-business/top-1000-combined-assurance-program> Acesso em: 20.01.2025

⁴²⁰ Disponível em: <https://www.ato.gov.au/businesses-and-organisations/corporate-tax-measures-and-assurance/privately-owned-and-wealthy-groups/what-you-should-know/tax-performance-programs-for-private-groups/next-5000-private-groups-tax-performance-program> Acesso em: 20.01.2025.

⁴²¹ Os canais de atendimento estão disponibilizados no site do ATO, <https://www.ato.gov.au/about-ato/ato-advice-and-guidance/tailored-technical-assistance>. Acesso em: 20.01.2025.

⁴²² As abordagens são classificadas pelo ATO como:

“Parceria - Fazemos parceria com você para manter uma boa conformidade.

Se você estiver disposto a se envolver conosco e for transparente em sua conformidade, faremos uma parceria para fornecer nossos serviços prontamente para ajudá-lo a cumprir com suas obrigações fiscais.

Geralmente, adotaremos uma abordagem menos intensiva em nossas interações com você, reduzindo seus custos de conformidade.

Encorajamento - Incentivamos você a abordar nossas preocupações.

A título de exemplo, o grupo das Top 1000 é atualmente dividido em “contribuintes significativos” (empresas cujo faturamento, em geral, supera US\$ 1 bilhão) e “contribuintes do *pool geral*” (empresas remanescentes do grupo TOP 1000).

Para os contribuintes significativos, é feita uma avaliação considerando a declaração do imposto de renda dos últimos 4 anos. Quando um contribuinte significativo tiver alcançado anteriormente uma classificação geral de garantia alta ou média e tiver alcançado pelo menos uma classificação de governança de Estágio 2, a abordagem do Fisco passa a ser limitada à análise apenas do último ano da declaração para a maioria dos riscos e questões fiscais. No entanto, para aqueles que ainda não obtiveram uma classificação de governança de Estágio 2 ou que receberam anteriormente uma classificação geral de baixa garantia, a fiscalização e as comprovações continuam a abranger o período de revisão do imposto de renda, que é de 4 anos.

Ao analisar contribuintes que compõem o *pool geral* e que não tenham passado por um programa de classificação de garantia anteriormente, o Fisco analisa a atividade econômica no último ano da revisão, bem como quaisquer transações significativas, atípicas ou novas ou riscos fiscais presentes no período de revisão do imposto de renda (de 4 anos), o mesmo se aplicando para contribuintes que foram revisados anteriormente e não atingiram um Estágio 2 para governança ou tiveram uma classificação geral de baixa garantia.

Quando um contribuinte do *pool geral* tiver passado por uma revisão anterior e obtido uma classificação de governança de Estágio 2 ou Estágio 3 e uma classificação geral de garantia média ou alta, a autoridade administrativa realizará uma fiscalização de “toque mais leve”, limitada a atualizar a garantia de risco e fornecer uma classificação de garantia cobrindo o último ano do período de revisão.

Esse trabalho de revisão (fiscalização) consiste na solicitação de informações por meio de perguntas-padrão para cada tipo de negócio, acrescidas de questionamentos adicionais, caso necessário.

Segundo o ATO, o fornecimento de respostas completas e oportunas à solicitação de

Se você assumir posições relacionadas a acordos complexos que geram riscos fiscais significativos, solicitaremos que você aborde nossas preocupações.

Nós o encorajamos a melhorar seu nível de segurança sobre seus negócios usando nossos serviços e abordagens personalizados de acordo com suas circunstâncias.

Trabalharemos com você para melhorar a transparência e a conformidade futuras.

Indução - Tomamos medidas firmes para incentivar a conformidade.

Se você não for transparente e assumir consistentemente posições de alto risco, adotaremos uma abordagem intensiva para garantir que abordaremos os riscos.

Adaptamos nossos serviços e abordagens às suas características e comportamentos.

Adotamos abordagens firmes e exercemos poderes formais para coleta de informações até que você melhore sua transparência e conformidade. (Disponível em: <https://www.ato.gov.au/businesses-and-organisations/corporate-tax-measures-and-assurance/large-business/action-differentiation-framework> Acesso em: 20.01.2025. Tradução livre)

informações pode indicar a presença de fortes estruturas de governança tributária e uma disposição para se envolver com a Administração Tributária em uma relação cooperativa. Quando isso ocorrer, o relacionamento será mais personalizado, com obrigações acessórias mais simples e extensivas. Se as respostas não atenderem às expectativas do ATO, fica o alerta: *“é provável que você receba perguntas mais detalhadas e passe por um processo de revisão mais longo e intensivo”*.

De posse dessas informações, é elaborado um relatório de garantia combinada individualizado para o contribuinte, com as classificações gerais de garantia de imposto de renda e GST separadas, as classificações de governança de imposto de renda e GST separadas, as áreas onde há certeza de que foram corretamente declarados os valores de imposto de renda e GST, os riscos identificados e os próximos passos recomendados para a obtenção de uma maior garantia.⁴²³

O nível geral de garantia é baseado na avaliação e nas suas revisões, levando em consideração evidências objetivas a respeito da confiabilidade na conformidade fiscal do contribuinte.

Com essa atuação, o ATO se alinha com o conceito da OCDE de “confiança justificada”, para permitir que concentre seus recursos nas áreas certas, perdendo em importância a celebração de acordos individuais em favor de uma abordagem mais geral, focada na transparência fiscal para todos os grupos de contribuintes.

3.5. Atuação cooperativa ou apenas uma nova metodologia de fiscalização?

De tudo o que foi dito, observa-se que os modelos de conformidade da Holanda e da Austrália, e suas respectivas evoluções ao longo dos anos, em parte inspiraram e em parte foram inspirados por estudos e recomendações da OCDE no que se refere à programas de *cooperative compliance*.

Conforme já pontuado, em 2008, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) adotou esta abordagem no seu estudo sobre o papel dos intermediários fiscais e deu-lhe o nome de “relacionamento aprimorado”⁴²⁴, uma expressão que posteriormente a própria OCDE considerou inadequada porque poderia dar uma ideia de que os contribuintes

⁴²³ A exposição da metodologia de confiança justificada para o grupo das TOP 1000 foi baseada nas informações constantes do próprio site do ATO. Disponível em: <https://www.ato.gov.au/businesses-and-organisations/corporate-tax-measures-and-assurance/large-business/in-detail/findings-report-top-1000-income-tax-and-gst-assurance-programs/top-1000-engagement> Acesso em: 20.01.2025

⁴²⁴ OCDE. **Study into the Role of Tax Intermediaries**. 2008. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf> Acesso em: 16.11.2023

que aderiram a um programa cooperativo tinham uma relação privilegiada com o Fisco.

Como resultado, em 2013, a OCDE publicou um relatório – fundamental na elaboração teórica do conceito e no seu posterior desenvolvimento – em que enfatizou a evolução no próprio título: “*A relação cooperativa: Um quadro de referência. Do relacionamento cooperativo ao cumprimento cooperativo.*”⁴²⁵

Em um terceiro relatório, publicado no ano de 2016, a OCDE dedicou-se a analisar os principais requisitos de um MCF eficaz, requisitos estes que trouxessem evidências sólidas de que o contribuinte tinha verdadeiramente uma política de conformidade fiscal, implementando a confiança justificada.⁴²⁶

Em 2019, a pesquisa ISORA envolvendo 59 países identificou que 36 deles possuíam modelos de *compliance cooperativo*, sendo 3 deles na América Latina.⁴²⁷ Apesar de não existirem modelos universais de conformidade cooperativa, uma análise da experiência de países que já implementaram o modelo há mais tempo demonstra que, em regra, os programas se iniciam pela dificuldade em lidar com o planejamento tributário internacional.

A análise das experiências holandesa e australiana demonstra que informações e abertura de estratégias fiscais, que em princípio eram exigidas apenas daqueles que aderissem formalmente a programas de conformidade, com o tempo tornaram-se obrigações impostas a um determinado grupo de contribuintes, independentemente de qualquer ato volitivo ou assinatura de acordos com o Fisco.

A própria adesão a programas de conformidade cooperativa impõe aos participantes a implementação e divulgação de uma série de controles (internos e externos) levando ao questionamento sobre se seus resultados superariam os seus custos, sem falar no receio dos contribuintes quanto ao uso que as administrações tributárias poderiam fazer dessas informações.

Por fim, muita atenção é dada para a confiança do Fisco nos contribuintes e quase nenhuma menção é feita na confiança – justificada – que os contribuintes devem depositar no Fisco para participarem de um programa de *cooperative compliance*. Afinal, modelos cooperativos são uma via de mão dupla – o contribuinte é transparente e deve também exigir

⁴²⁵ OCDE. **La relación cooperativa: Un marco de referencia: De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo.** OECD Publishing. 2013. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207547-es> Acesso em: 31.07.2023.

⁴²⁶ OCDE. **Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks.** OECD Publishing. 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264253384-en>. Acesso em 31.07.2023.

⁴²⁷ São eles: Chile, México e Peru. Para maiores informações, cf. OECD. **Tax Administration 2021: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies.** OECD Publishing. Anexo A, Tabela A.49, p. 342-343. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/cef472b9-en>. Acesso em: 20.01.2025

transparência e comprometimento por parte das autoridades fiscais. Só assim os programas de conformidade terão o potencial de reduzir a litigiosidade fiscal.

Nas relações com os contribuintes, o cumprimento cooperativo implica que os órgãos fiscais demonstrem compreensão baseada na consciência comercial, imparcialidade, proporcionalidade, abertura através da divulgação e transparência, e capacidade de resposta.

Cabe, então, analisar como as recomendações internacionais para a adoção de *Cooperative compliance programs* (CCP) abordam a confiança no Fisco e, verificando as iniciativas brasileiras, inclusive o projeto-piloto da Receita Federal, testar o seu grau de aderência a tais recomendações, em especial no ponto em que abordam a confiança mútua, uma vez que, se não é habitual que a Administração Tributária brasileira confie na responsabilidade fiscal dos contribuintes, igualmente incomum é a confiança dos contribuintes no Fisco.

CAPÍTULO IV – COMPLIANCE TRIBUTÁRIO COOPERATIVO

4.1. A conformidade cooperativa segundo a OCDE

Conforme dito no capítulo anterior, uma característica comum às iniciativas de conformidade cooperativa do início deste século é a preocupação com o combate ao planejamento tributário internacional. No início dos anos 2000, a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), movida por essa mesma preocupação, iniciou uma pesquisa para analisar estratégias de gerenciamento de riscos e promoção de conformidade desenvolvidas em alguns países da Europa.

Em setembro de 2006, o Fórum sobre Administração Tributária (FTA), tendo em vista a preocupação dos países participantes com a disseminação de planejamentos tributários agressivos comercializados por alguns intermediários tributários (como escritórios de advocacia e contabilidade, outros consultores tributários e instituições financeiras), deu início a um estudo sobre a atuação dos intermediários fiscais na operação dos sistemas tributários, em especial para entender seu papel em “*arranjos de minimização tributária inaceitáveis*”. A ideia da equipe de estudo era identificar e propor estratégias para fortalecer o relacionamento entre os intermediários fiscais e os órgãos de receita.⁴²⁸

Ao longo do estudo, a equipe percebeu a relevância de influenciar também – e principalmente – o comportamento dos grandes contribuintes corporativos, ou seja, os demandantes dos serviços dos intermediários fiscais. Afinal, são eles que decidem se devem ou não adotar oportunidades de planejamento específicas.

Em relação aos grandes contribuintes corporativos, que passaram a ser o foco principal do estudo, atribuiu-se especial relevância ao gerenciamento de riscos, ferramenta essencial para que os órgãos de receita identifiquem e tratem adequadamente cada risco fiscal. Contudo, o gerenciamento de riscos depende de informações, sendo essencial encontrar maneiras de incentivar a sua divulgação por parte dos contribuintes.

São, então desenvolvidos pela OCDE os primeiros 5 pilares que devem nortear a atuação

⁴²⁸ OCDE. **Study into the Role of Tax Intermediaries**. Paris: OECD Publishing. 2008. Disponível em: https://www.oecd.org/en/publications/study-into-the-role-of-tax-intermediaries_9789264041813-en.html Acesso em: 21.01.2025 Nesse estudo, embora tenha havido um consenso de que, devido a variações entre os quadros legais dos países-membros, não seria apropriado ou viável tentar chegar a uma definição de “*arranjos de minimização tributária inaceitáveis*”, reconheceu-se a importância em fornecer o máximo de clareza possível sobre os arranjos que fundamentavam as preocupações dos órgãos de receita. Foram identificados como planejamentos tributários agressivos: • Planejamentos que envolvam uma posição tributária defensável, mas que tem consequências de receita tributária não intencionais e inesperadas; • Adoção de uma posição tributária que é favorável ao contribuinte sem divulgar abertamente que há incerteza sobre se questões significativas na declaração de impostos estão de acordo com a lei. (p. 10-11) No relatório, essas duas áreas de preocupação são referidas como “planejamento tributário agressivo”.

da receita ao lidar com os contribuintes, com foco na redução da assimetria de informação, por meio do incentivo à sua divulgação: 1) compreensão baseada na conscientização comercial; 2) imparcialidade; 3) proporcionalidade; 4) abertura (divulgação e transparência); e 5) responsividade.

Segundo o Estudo de 2008, se os órgãos de receita demonstrarem esses cinco atributos e tiverem processos eficazes de gerenciamento de riscos em vigor, isso deve incentivar grandes contribuintes corporativos a estabelecerem um relacionamento com o Fisco baseado na cooperação e na confiança, com ambas as partes indo além de suas obrigações legais. Esta nova forma de relacionamento foi denominada à época como relacionamento aprimorado (*enhanced relationship*).

Se de um lado, a Receita se beneficiaria com a diminuição dos planejamentos tributários agressivos, por meio do acesso tempestivo à informação aliado ao gerenciamento de riscos, de outro o relacionamento aprimorado também beneficiaria os contribuintes, minimizando seus riscos e seus custos de conformidade, com a garantia de maior certeza tributária.

Durante as entrevistas feitas pela equipe de estudo, muitos dos consultados afirmaram que os contribuintes são mais propensos a realizar planejamento tributário agressivo onde e quando percebem injustiça no sistema tributário.⁴²⁹

Para combater os planejamentos agressivos, a informação antecipada assume um papel de relevo, pois esperar até que uma declaração seja apresentada representa um atraso na análise da transação. Além do tempo que transcorre entre a implementação da transação e a entrega da declaração, deve-se considerar que a Receita leva tempo para avaliar e analisar uma declaração, o que faz com que eventual contestação por parte do Fisco também seja retardada, criando incerteza para o contribuinte e um risco para a administração tributária.

A informação antecipada permite ainda detectar quaisquer falhas ou lacunas na legislação, que poderá então ser corrigida sem que entre a identificação do problema e sua solução transcorra considerável período de tempo em que se multiplicarão os casos de utilização das brechas legais e, por consequência, de conflitos em decorrência dessa utilização.

Em resumo, a Receita tem maior capacidade de responder de forma apropriada aos contribuintes quando informações atuais, relevantes e confiáveis estão disponíveis.⁴³⁰

Embora a certeza tributária seja um benefício considerável para os contribuintes, em especial as grandes corporações, nas entrevistas feitas durante o Estudo de 2008, representantes

⁴²⁹ OCDE. **Study into the Role of Tax Intermediaries**. Paris: OECD Publishing. 2008, p. 13. Disponível em: https://www.oecd.org/en/publications/study-into-the-role-of-tax-intermediaries_9789264041813-en.html Acesso em: 21.01.2025

⁴³⁰ OCDE. **Study into the Role of Tax Intermediaries**. *Cit.*, p. 33.

do setor empresarial e intermediários tributários, quando consultados, responderam de maneira consistente que além da certeza antecipada, uma apresentação voluntária de informações prévias e não obrigatórias por disposições legais só seria de fato uma vantagem para os contribuintes se acompanhada de uma "atitude de resolução de problemas" por parte do Fisco.

Em outras palavras, de nada adiantaria fornecer informações antecipadas para sempre ouvir do Fisco a resposta ou orientação no sentido de que a transação pretendida representa uma economia ilegítima de impostos e que, portanto, se implementada, seria desconsiderada para fins tributários, com a aplicação de todas as sanções legais.

Assim, em contrapartida ao compartilhamento antecipado e voluntário de informações, o que se espera é um Fisco que 1) compreenda a atividade do contribuinte, com base na consciência comercial; 2) seja imparcial, e, portanto, não esteja focado tão somente em maximizar a arrecadação; 3) aja com proporcionalidade na interpretação dos fatos e da legislação correlata; 4) também seja transparente com o contribuinte; e 5) responsivo, respondendo com agilidade as questões que lhes forem submetidas.

Estes se tornaram os 5 pilares do “relacionamento aprimorado”, a que se juntou mais 1 quando do relatório de 2013 da OCDE.⁴³¹

4.1.1. Os 6 pilares da conformidade cooperativa

Analisando os modelos de países que já possuíam estratégias de conformidade fiscal cooperativa, os relatórios da OCDE deles extraíram características comuns, consideradas essenciais para um programa de conformidade cooperativa (PCC).

A primeira delas é a **compreensão baseada na consciência comercial**. Significa dizer que as administrações tributárias precisam ser capazes de entender o contexto dentro do qual a atividade daquele contribuinte em específico se desenvolve.

⁴³¹ OCDE. **La relación cooperativa: Un marco de referencia: De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo**. OECD Publishing. 2013. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207547-es> Acesso em: 31.07.2023.

“Segundo o Estudo de 2008, são sete os pilares essenciais para a criação de uma relação mais cooperativa entre o contribuinte e as administrações tributárias. Estes são: o entendimento baseado no conhecimento da realidade empresarial, a imparcialidade, a proporcionalidade e a abertura por meio da comunicação de informações, a transparência e a reatividade das administrações tributárias, assim como a transparência dos contribuintes em sua relação com as administrações tributárias. Os países que introduziram programas de relação cooperativa consideram que os pilares são válidos e que é de particular importância que a administração tributária demonstre sua imparcialidade e reatividade.” (p. 21, tradução livre)

Embora nesse relatório sejam arrolados como 7 os pilares chave do Estudo de 2008, a nosso ver, abertura e transparência (tanto do lado do Fisco como dos contribuintes) são um mesmo e único pilar, que, como a figura de Jano, deve ser encarado em suas duas faces.

Embora o Estudo de 2008 foque neste pilar sob o viés do planejamento tributário⁴³², a ideia aqui é muito mais ampla. É importante que a administração tributária tenha um conhecimento sólido do negócio do contribuinte sob vários aspectos e não com foco apenas nas questões contábeis e tributárias.

De acordo com o Estudo de 2008, em primeiro lugar, as administrações tributárias precisam entender o “negócio sobre como fazer negócios”, o que inclui o modo como as empresas operam e competem em mercados domésticos, regionais e globais, conceitos de planejamento estratégico e empresarial, meios de financiamento das atividades, além dos relatórios financeiros, divulgação financeira e questões contábeis.

Em segundo lugar, é necessário compreender as características do setor em que um determinado contribuinte opera. Isso abrange as tendências e as normas aplicáveis ao setor (regulamentação dos produtos e/ou serviços ofertados), as características dos produtos e/ou serviços e as formas de divulgação (*marketing*), questões sobre propriedade intelectual e concorrência, bem como os riscos comerciais daquele tipo de negócio.

Por fim, as administrações tributárias precisam entender as características únicas do negócio daquele contribuinte em particular, suas especificidades em relação às demais empresas do setor, seu modelo de governança corporativa, sua estrutura de gestão e seus processos de tomada de decisão, sua estrutura operacional, relacionamentos nacionais e internacionais, seja com clientes, seja com fornecedores, suas propriedades, sua estratégia de gerenciamento de riscos e apetite por risco na área tributária e como essa estratégia se relaciona com as unidades de negócios da empresa.

Outros elementos poderiam ser acrescentados nessa relação, como margem de lucro, responsabilidade social e ambiental da empresa, sua relação com seus empregados e colaboradores, inclusive se contam com remuneração composta por parcelas variáveis e, em caso afirmativo, quais seriam esses fatores de variação. Em poucas palavras, a Receita precisa entender as razões operacionais, comerciais e tributárias para as transações.

Uma boa maneira de alcançar esse conhecimento especializado é a divisão da equipe de fiscalização por setores empresariais, investindo em qualificação da equipe no seu setor de especialização e interagindo com as associações de atividades profissionais ou empresarias, além, é claro, da interação contínua com os próprios contribuintes, incluindo visitas ao parque

⁴³² OCDE. **Study into the Role of Tax Intermediaries**. OECD Publishing, 2008, p. 34. Tradução livre. Disponível em: https://www.oecd.org/en/publications/study-into-the-role-of-tax-intermediaries_9789264041813-en.html Acesso em: 21.01.2025

industrial ou estabelecimento para conhecer de perto o seu funcionamento.⁴³³

O segundo pilar essencial a qualquer programa de conformidade cooperativa é a **imparcialidade**. Segundo o Estudo de 2008, significa dizer que a administração tributária deve ser consistente e objetiva na resolução de questões, com foco na quantidade certa de tributo e não na maximização das receitas tributárias.

Essa máxima deve ser aplicada quando da interpretação e aplicação da lei tributária pelos auditores fiscais, principalmente quando estes servidores atuem na qualidade de julgadores administrativos. Significa dizer que, seja quando do estabelecimento de normas complementares para execução das leis (como decretos, portarias, instruções normativas e ordens de serviço, por exemplo), seja ao interpretar os fatos e negócios praticados pelo contribuinte à luz das disposições normativas, os servidores da Receita devem analisar a situação sem se deixar influenciar por pensamentos, metas e objetivos arrecadatórios. Isso se aplica ainda para as soluções de consultas, pareceres, bem como quando da emissão de orientações aos contribuintes.

No Brasil, a imparcialidade implica também no conhecimento e respeito pela Receita à jurisprudência dos tribunais superiores com efeitos vinculantes, tais como os enunciados de súmulas vinculantes, os julgamentos proferidos pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado de constitucionalidade, ou, no controle difuso, as decisões de julgamento do STJ e do STF que adotem o rito da repercussão geral e dos recursos repetitivos.

Metas de arrecadação estipuladas no setor público, ou prêmios e gratificações com base na arrecadação tributária afetam profundamente a imparcialidade dos auditores fiscais, seja na interpretação das normas, seja na solução de eventuais conflitos com os contribuintes.⁴³⁴

Este ponto foi expressamente abordado no Estudo de 2008 como um sério risco à imparcialidade:

Além disso, alguns órgãos de receita têm metas para os valores coletados. Essas metas podem fornecer incentivos para comportamentos inadequados, se não forem bem projetadas, ou no mínimo deixar os contribuintes com a percepção de que as disputas não serão resolvidas de maneira imparcial.⁴³⁵

⁴³³ É recomendável aproveitar a formação original dos técnicos da receita para alocá-los nos setores mais apropriados ao seu conhecimento especializado, sem prejuízo do aprofundamento e especialização contínuos, com vistas a conhecer novos mercados, modelos e tecnologias aplicáveis.

⁴³⁴ É bastante comum no Brasil que as administrações tributárias recebam como parte de sua remuneração uma parcela variável cujo cálculo leva em conta alguns fatores, dentre eles a arrecadação tributária. Cite-se como exemplo, no âmbito da Receita Federal, o Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira, cujo valor global a ser distribuído aos auditores e analistas leva em conta a arrecadação, tanto na sua base de cálculo como no percentual correspondente ao denominado “índice de eficiência institucional”. (Lei nº 13.464/2017, art. 6º, §§ 2º e 4º c/c Decreto nº 11.545/2023)

⁴³⁵ OCDE. **Study into the Role of Tax Intermediaries**. OECD Publishing, 2008, p. 73. Tradução livre. Disponível em: https://www.oecd.org/en/publications/study-into-the-role-of-tax-intermediaries_9789264041813-en.html Acesso em: 21.01.2025

Como terceiro pilar está a **proporcionalidade**. Para a OCDE, tanto no Estudo de 2008 como no Relatório de 2013, significa dizer que as interações da Receita com os contribuintes em geral, e as auditorias fiscais em particular, precisam ser razoáveis, equilibradas e proporcionais, calculando onde alocar seus recursos, o que perguntar ou não perguntar, identificando os potenciais benefícios de seguir em frente ou não com uma linha de investigação.

De fato, os exemplos se enquadram perfeitamente no conceito jurídico de proporcionalidade, princípio constitucional implícito na Constituição Federal de 1988, reconhecido unanimemente pela doutrina e aplicado efetivamente pelo Supremo Tribunal Federal em seus julgamentos.⁴³⁶

Reafirmando a doutrina brasileira, leciona Luís Roberto Barroso, atualmente um dos 11 ministros da nossa Suprema Corte, que o princípio da proporcionalidade tem uma tríplice conotação, que alguns apontam como requisitos, e outros como sub-princípios ou princípios parciais: a) *adequação*, que exige da Administração Pública que o meio escolhido para a sua atuação seja apto a atingir o fim estabelecido, ou seja, “adequado”; b) *necessidade* ou *exigibilidade*, que impõe a inexistência de outro meio igualmente eficaz, e menos danoso a direitos fundamentais dos administrados (como a liberdade e a propriedade, direitos claramente atingidos pela atividade tributária da administração); e, c) *proporcionalidade em sentido estrito*, que exige a ponderação entre o ônus imposto e o benefício auferido, para verificar se os benefícios da medida superam os seus custos.⁴³⁷

Será proporcional apenas a atuação administrativa que apresente estes três requisitos. Não faz sentido, sob o viés da proporcionalidade, insistir em auditorias intensivas de contribuintes que se mostrem transparentes e confiáveis, despendendo escassos recursos financeiros e humanos, ao invés de focar os trabalhos intensivos nos contribuintes que demonstrem uma conduta de risco.

O Estudo de 2008 incluiu como exemplo do que a proporcionalidade poderia significar para os órgãos de receita “o *direcionamento de esforços para incentivar a conformidade voluntária, o que em casos apropriados significará ajudar os contribuintes a aprender com*

⁴³⁶ A pesquisa da palavra “proporcionalidade” no Vocabulário Jurídico (Tesauro) do site do STF retornou nada menos do que 1.584 acórdãos onde o princípio foi objeto de apreciação. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/tesauro/pesquisa.asp?pesquisaLivre=PROPORCIONALIDADE> Acesso em: 22.01.2025

⁴³⁷ BARROSO, Luís Roberto. Os princípios da razoabilidade e da constitucionalidade no direito constitucional. In: **Revista de Direito do Ministério Público**. N. 4. Rio de Janeiro: Procuradoria Geral de Justiça, 1996, p. 160-175, p. 168.

erros e reduzir o risco de recorrência”.⁴³⁸

O quarto pilar é o da **abertura e transparência**. Se adotarmos como referencial o contribuinte, a abertura e a transparência exigem a divulgação de informações e estratégias fiscais para além do que lhes é legalmente exigido. Isso permite uma atuação fiscal em tempo real e permite esclarecimentos antes mesmo da entrega das declarações tributárias, conferindo a tão almejada *certeza antecipada*. No entanto, pretendemos focar neste pilar adotando o Fisco como referencial.

Os contribuintes também querem ver abertura e transparência por parte dos órgãos de receita. A abertura inclui o acesso dos contribuintes à Administração Tributária, para esclarecer suas dúvidas ou fazer ponderações. Os canais de comunicação devem ser os mais variados, incluindo *e-mail*, *chat*, *whatsapp*, contato telefônico, bem como a possibilidade de reuniões on-line ou presenciais.

A clareza dos critérios adotados pela fiscalização em temas recorrentes, por meio de ampla divulgação em *sites* ou outros meios de comunicação, traz publicidade e transparência à atuação administrativa, evidenciando a imparcialidade no tratamento das questões pela Receita.

Os contribuintes também precisam conhecer a interpretação que as autoridades administrativas têm sobre questões controversas ou incertas, bem como a fundamentação da posição do Fisco em todas as suas decisões.

A existência de algum tipo de mecanismo de decisão antecipada, com a oportunidade de participação do contribuinte em procedimentos que antecedam o lançamento, aporta níveis adicionais de abertura e transparência à atuação fiscal. A prévia oitiva dos contribuintes pode auxiliar no saneamento de dúvidas ou incertezas dos auditores fiscais e evitar autuações descabidas que certamente ensejariam novos conflitos.

No Brasil, o instituto da “consulta fiscal”, utilizado para que os contribuintes possam esclarecer dúvidas quanto à interpretação de determinado dispositivo da legislação tributária, é cercado de uma série de restrições e requisitos que limitam muito a sua utilização. Sem falar no enorme tempo transcorrido entre a consulta do contribuinte e a resposta do Fisco que, no âmbito da Receita Federal, tem o prazo de 1 ano para sanar a dúvida do contribuinte.⁴³⁹

⁴³⁸ OCDE. **Study into the Role of Tax Intermediaries**. Paris: OECD Publishing, 2008, p. 36. Tradução livre. Disponível em: https://www.oecd.org/en/publications/study-into-the-role-of-tax-intermediaries_9789264041813-en.html Acesso em: 21.01.2025

⁴³⁹ Decreto nº 7.574/2011.

“Art. 95. Os processos administrativos de consulta serão solucionados em instância única (Lei nº 9.430, de 1996, art. 48, *caput*).

§ 1º Não cabe recurso nem pedido de reconsideração da solução da consulta ou do despacho que declarar sua ineficácia. (Incluído pelo Decreto nº 8.853, de 2016)

A abertura e a transparência envolvem, ainda, fornecer aos contribuintes informações sobre a sua posição em classificações adotadas pela Administração Tributária, como classificação geral de risco, capacidade de pagamento, e outras, bem como sobre os critérios de avaliação, em especial o seu enquadramento dentro destes critérios.⁴⁴⁰

Aliado à abertura por parte da Administração vem o quinto pilar: a **responsividade**. A palavra, que se tornou quase um jargão no ramo corporativo, significa a capacidade de responder rápida e adequadamente as situações colocadas para o interlocutor. No *cooperative compliance*, a abertura e a responsividade têm como resultado uma interação que leva à tão almejada *certeza antecipada*. Um conceito comum aos programas existentes e que se enquadra perfeitamente no contexto deste quinto pilar é o de “trabalho em tempo real”. Respostas rápidas, consistentes e seguras por parte dos órgãos de receita evitam que eventuais incorreções se perpetuem no tempo, gerando comportamentos desconformes que, por sua vez, ensejarão pesadas autuações e, certamente, litígios.

Resposta aqui deve ser entendida não apenas como a solução de dúvidas colocadas pelos contribuintes, mas o próprio agir administrativo, que deve ser capaz de detectar e tratar riscos fiscais logo em seu nascedouro, antes mesmo da apresentação das declarações pelos contribuintes. Verificada qualquer inconsistência, a comunicação com o contribuinte deve ser imediata, não sendo responsivo aguardar que a prática se perpetue ou se generalize no mercado, trazendo ainda maiores conflitos.

A responsividade deve ser característica da atuação de todos os órgãos de receita, inclusive os órgãos julgadores administrativos, que em nosso país tradicionalmente levam um tempo absurdo para decidir em definitivo uma reclamação administrativa.⁴⁴¹

§ 2º A consulta será solucionada no prazo máximo de trezentos e sessenta dias, contados da data de protocolo. (Incluído pelo Decreto nº 8.853, de 2016)”

⁴⁴⁰ No Brasil, a falta de transparência e/ou fundamentação deficiente quanto à classificação dos contribuintes em relação à sua capacidade de pagamento (CAPAG) para fins de fruição de benefícios na transação tributária têm gerado inúmeros conflitos judiciais. No caso, os contribuintes requerem, em regra, por mais contraditório que pareça, uma classificação mais negativa da sua CAPAG, uma vez que as reduções de juros e multas nas transações tributárias são inversamente proporcionais à capacidade de pagamento dos requerentes. Para maiores informações sobre a transação tributária de créditos administrados pela Secretaria da Receita Federal e capacidade de pagamento, confira-se a Portaria PGFN nº 6.757, de 29 de julho de 2022. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=125274> Acesso em: 22.01.2025

⁴⁴¹ Os dados disponíveis mais recentes constam do relatório de acompanhamento elaborado pelo Tribunal de Contas da União, para avaliar o progresso no tratamento dos riscos apontados pelo próprio TCU na Lista de Alto Risco (LAR) no que tange à “*Eficiência da cobrança e do contencioso tributários*”, e são assustadores:

“53. No caso dos processos administrativos, o art. 24, da Lei 11.457/2007, que dispõe sobre a Administração Tributária federal, estabelece que é obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.

(...)

55. Internacionalmente, a ferramenta *Tax Administration Diagnostic Assessment Tool* (Tadat) orienta o prazo de 90 dias para duração dos processos tributários.

Para os contribuintes, em especial os grandes contribuintes corporativos, a certeza antecipada em relação aos tributos é fundamental. Litígios fiscais podem ocasionar a este grupo de contribuintes consequências financeiras ou reputacionais imediatas e, às vezes, bem graves.⁴⁴²

A receita também precisa tomar decisões no nível operacional que sejam consistentes com as instruções e orientações da alta administração. A uniformidade no tratamento de situações idênticas demonstra a adequação na conduta e traz segurança jurídica e certeza aos contribuintes, reduzindo as chances de conflito.

Um sexto pilar foi acrescentado pela OCDE quando do relatório de 2013: o da **confiança justificada**. Trata-se de conceito que embasa a mudança de postura da autoridade fiscal em relação ao contribuinte (da tradicional atitude de comando-e-controle para um atuar cooperativo), sendo necessários indícios fortes de que as declarações e informações prestadas por ele são confiáveis.

Em outras palavras, para que haja confiança justificada deve haver *“evidências objetivas que levariam uma pessoa razoável a concluir que um contribuinte em particular pagou a quantia correta de imposto”*.⁴⁴³

Em uma relação de confiança justificada, as partes aproveitam a organização

56. Contudo, na auditoria do TC 038.047/2019-5, foi verificado que o tempo médio de duração do contencioso administrativo tributário era, em 2019, de: i) 2,6 anos nas DRJs; ii) 4 anos no Carf; e iii) 9 anos na execução fiscal, a cargo da PGFN.

(...)

58. Naquela oportunidade, o tempo médio de 2,6 anos de duração do contencioso administrativo nas DRJs foi informado pela RFB (peça 30 do TC 038.047/2019-5, p. 4) nos seguintes termos: (...)

59. No Carf, o tempo médio de duração do contencioso era de 4 anos para os processos em geral (peça 139 do TC 038.047/2019-5, p. 115). Em sua resposta ao ofício de requisição da equipe (peça 24 do TC 038.047/2019-5, p. 7), o Carf informou que o tempo médio de duração do contencioso tributário federal em fevereiro de 2020 era de 4 anos e detalhou a temporalidade do acervo por turmas e câmaras:

(...)

68. A RFB informou a redução do prazo médio de 2,6 anos em 2019 e 2020, para 2,3 anos para os anos de 2021, 2022 e 2023. Acrescentou que os prazos médios de duração no contencioso da DRJ de 2ª instância (DRJ-R), cujos julgamentos se iniciaram em 2021, têm seguido um constante aumento: 0,2 ano em 2021, 0,5 ano em 2022 e 0,8 ano em 2023.

(..)

70. No Carf, houve uma redução no tempo médio dos processos aguardando distribuição nas Turmas Ordinárias e Extraordinárias de 1.380 dias (3,7 anos) em 2020, para 1.211 dias (3,3 anos) em 2024 (peça 24, tabela 1).” (Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/acordao-completo/*/%253A2437%2520ANOACORDAO%253A2024%2520DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0 Acesso em: 22.01.2025)

⁴⁴² Uma empresa pode ser obrigada a provisionar valores em suas contas para uma posição fiscal adversa afirmada por um órgão de receita ou, no caso de um contribuinte com ações listadas em bolsa, um anúncio ao mercado sobre o assunto. Embora essa posição fiscal esteja sempre em condições de ser submetida ao órgão julgador administrativo ou ao Poder Judiciário, a lavratura de um auto de infração, aliada ao enorme tempo de resposta do contencioso tributário brasileiro, pode trazer sérios prejuízos ao contribuinte.

⁴⁴³ ATO. **Corporate population compliance. Assuring tax compliance of the corporate population through our justified trust program.** Disponível em: <https://www.ato.gov.au/businesses-and-organisations/corporate-tax-measures-and-assurance/large-business/justified-trust> Acesso em: 15.01.2025.

administrativa, o controle interno do próprio contribuinte e as auditorias contábeis externas a que são legalmente obrigados, evitando a repetição de informações e processos por meio de novas auditorias por parte do Fisco. Para isso, aponta-se a necessidade de um controle rigoroso dos processos fiscais pelos contribuintes, o que é feito através de um adequado Marco de Controle Fiscal (MCF), também chamado de *Tax Control Framework* (TCF).

Uma orientação da OCDE publicada em 2016 descreve as características essenciais de um MCF para que ele seja apto a justificar a confiança da Receita nas declarações apresentadas pelos contribuintes e no fato de que posições fiscais incertas e outras posições fiscais problemáticas serão informadas à Administração Tributária.⁴⁴⁴

Por outro lado, para distinguir os contribuintes que são confiáveis dos que não são, as autoridades fiscais devem investir em um sistema de gerenciamento de risco. Estabelecer um perfil de risco fiscal para cada contribuinte permite que a Receita organize um processo de fiscalização aproveitando seus recursos de acordo com as características dos contribuintes. Para aqueles que se comportam de forma transparente e representam um risco menor, as autoridades podem adotar uma abordagem mais cooperativa e, por consequência, menores custos de conformidade, enquanto os contribuintes que demonstram representar um risco significativo merecem uma fiscalização intensiva, com auditorias detalhadas e um exame minucioso das operações e transações.

Sobre este sexto pilar, no entanto, muito pouco ou quase nada é dito nos relatórios em relação aos fatores que justificariam a confiança dos contribuintes nas autoridades fiscais, aspecto fundamental para que eles se interessem em aderir a um programa de conformidade cooperativa, ou mesmo para uma postura mais aberta e transparente independentemente da participação nesses programas.

Sendo este um pilar que julgamos central para a redução de litígios tributários, dedicaremos a ele um tópico especial.

4.1.2. Como ganhar a confiança dos contribuintes?

No Capítulo II, tratamos da confiança sistêmica, que, como todo mecanismo de redução da complexidade, aumenta a potencialidade do sistema para o seu tratamento, permitindo a evolução. Neste tópico, trataremos da confiança no sistema como um valor a ser protegido, da confiança nas instituições, e, por fim, da confiança interpessoal.

Já alertava Luhmann que sem confiança as pessoas viveriam aterrorizadas, sem a

⁴⁴⁴ OCDE. **Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks**. Paris: OECD Publishing, Paris, 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264253384-en>. Acesso em: 21.10.2025.

capacidade inclusive de tomar medidas preventivas, já que estas pressuporiam confiança em outras direções.⁴⁴⁵ Significa dizer que a confiança é um pressuposto para a própria liberdade. Isso não afasta a constatação de que a proteção da confiança também está vinculada à justiça comutativa, como forma de equilibrar relações originalmente desequilibradas, como é o caso da relação jurídico-tributária.

Embora mitigadas na atualidade, máximas do Direito Administrativo, como a da supremacia do interesse público sobre o particular, a da presunção de legitimidade (ou veracidade) dos atos administrativos e a da autoexecutoriedade das decisões administrativas, colocam os particulares em uma situação de verdadeira sujeição às autoridades administrativas e, para o que aqui nos interessa, às autoridades fiscais.⁴⁴⁶ Essa sujeição facilita o abuso.⁴⁴⁷

Esse abuso não reside apenas no uso desmedido dos poderes de fiscalização, mas na edição de leis flagrantemente inconstitucionais, na edição de atos normativos que contrariam ou extrapolam a lei, na imposição de interpretações legais totalmente descabidas, e na concentração da tributação sobre os bons pagadores, seja por meio do incremento da tributação sobre o consumo – invisível aos olhos dos cidadãos que os suportam – seja no investimento dos esforços de fiscalização e cobrança sobre aqueles contribuintes que evitam litigar com a Administração.

Comportamentos desta ordem afetam um componente-chave da confiança no sistema tributário: a crença de que todos pagam sua parte justa de impostos e são punidos de forma justa se não o fazem. Essa crença, por sua vez, só existirá a partir de uma aplicação adequada da lei por parte das autoridades encarregadas de fazê-lo.⁴⁴⁸

Pesquisas evidenciam que em países de baixa renda e/ou elevada desigualdade

⁴⁴⁵ LUHMANN, Niklas. **Confianza**. Trad. Amada FLORES. Santiago: Anthropos. Universidad IberoAmericana, 1996, p. 5.

⁴⁴⁶ Como bem assinala Vasco Manuel Dias Pereira:

“Só, a pouco e pouco, é que o Direito Administrativo vai deixando de ser o direito dos privilégios especiais da Administração para se tornar o direito regulador das relações jurídicas administrativas. Milagre, mesmo, é essa sua transformação de ‘direito da Administração’ em Direito Administrativo.” (SILVA, Vasco Manoel Dias Pereira da. **Em busca do ato administrativo perdido**. Ebook. Coimbra: Almedina, 1995, p. 37)

⁴⁴⁷ Em uma publicação do BID sobre o problema do déficit de confiança da América Latina e no Caribe chega-se à mesma conclusão:

“As grandes assimetrias em termos de informação — os cidadãos têm dificuldades para avaliar de maneira independente o trabalho do governo — e de poder coercitivo — os cidadãos são obrigados a obedecer às regras estabelecidas pelo governo — facilitam ainda mais para os políticos agir de maneira oportunista.” (KEEFER, Philip; SCARTASCINI, Carlos. **Confianza - La clave de la cohesión social y el crecimiento en América Latina y el Caribe**. Banco Interamericano de Desenvolvimento. 2022, p. 3 – Tradução livre. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.18235/0003792> Acesso em: 23.01.2025)

⁴⁴⁸ DOM, Roel; CUSTERS, Anna; STEPHEN, Davenport; PRICHARD Wilson. **Innovations in tax compliance - building trust, navigating politics, and tailoring reform**. Washington: World Bank, 2022, p. 9. Disponível em: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/805981645156742614/pdf/Innovations-in-Tax-Compliance-Building-Trust-Navigating-Politics-and-Tailoring-Reform.pdf> Acesso em: 23.01.2025

econômica e social os índices de confiança dos cidadãos no governo e em especial no sistema tributário são extremamente baixos.⁴⁴⁹

A confiança não é apenas um dos pilares de um programa de conformidade cooperativa, mas comprovadamente um poderoso fator que influencia a moral tributária, entendida como a disposição dos contribuintes de pagar corretamente seus tributos.

O desafio, então, é entender como conquistar a confiança justificada destes contribuintes, a nosso ver o primeiro e mais importante passo em direção à redução da litigiosidade fiscal.

Medidas como a adoção de uma tributação mais justa, maior qualidade das leis, que devem sempre respeitar a Constituição, aplicação justa e correta dos recursos arrecadados e combate à corrupção, a par de sua relevância na construção da confiança, não serão objeto de análise neste trabalho.

Como o foco é no relacionamento Fisco-contribuinte, os esforços aqui estarão centrados na mudança do modelo tradicional, baseado na confrontação, para um modelo de relação cooperativa, que conte com a participação do administrado na construção e interpretação das normas tributárias, bem como nos procedimentos decisórios da Administração.

Em uma economia de mercado, como constataam Covey e Link, a confiança sempre foi essencial para “fazer o mundo girar”.⁴⁵⁰ A importância da confiança para o funcionamento dos mercados, nas últimas décadas, vem influenciando os estudos sobre as relações entre o Estado e seus cidadãos, demonstrando ser este um fator determinante de legitimidade capaz de levar à

⁴⁴⁹ Para a América Latina e o Caribe, cf. KEEFER, Philip; SCARTASCINI, Carlos. **Confianza - La clave de la cohesión social y el crecimiento en América Latina y el Caribe**. *Cit.*. Em relação à África Subsaariana, cf. ALI, Merima; FJELDSTAD, Odd-Helge; SJURSEN, Ingrid Hoem. To Pay or Not to Pay? Citizens' Attitudes Toward Taxation in Kenya, Tanzania, Uganda, and South Africa. *In: World Development*. V. 64, 2014, pp. 828-842. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.worlddev.2014.07.006>. Acesso em: 21.01.2025. Idêntica constatação é feita nos relatórios da OCDE sobre moral tributária. OCDE. **Tax Morale: What Drives People and Businesses to Pay Tax?** OECD Publishing, Paris, 2019. Disponível <https://doi.org/10.1787/f3d8ea10-en>. Acesso em: 08.11.2021; OCDE. **Tax Morale II: Building Trust between Tax Administrations and Large Businesses**. OECD Publishing, Paris, 2022. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/7587f25c-en>. Acesso em: 08.11.2021

⁴⁵⁰ COVEY, Stephen M.R., LINK, Greg; MERRILL, Rebecca R. **Confiança inteligente**. Trad. de Carlos Szlak. Leya: Rio de Janeiro, 2013, p. 21-22.

“De fato, a confiança tornou-se a nova moeda da economia global. É a base sobre a qual muitas pessoas fazem negócios ou não. Por exemplo, o Edelman Trust Barometer, de 2009, revelou que 77% dos entrevistados afirmaram que se recusaram a comprar produtos ou serviços de uma empresa na qual não confiavam, enquanto 72% criticaram uma empresa vista com desconfiança por um amigo ou colega. No entanto, quando a confiança é alta, os benefícios são igualmente tangíveis, com 55% dos entrevistados afirmando que estão dispostos a pagar um valor adicional para comprar produtos e serviços de uma empresa confiável e 76% afirmando que recomendam marcas confiáveis para um amigo ou colega. De fato, a recomendação de uma empresa é o exemplo supremo de confiança como moeda, já que representa uma ‘transferência de confiança’, que vai de um cliente ativo para um novo possível cliente e volta para o vendedor. Por meio das atuais mídias sociais, tanto as críticas como as recomendações chegam muito mais longe e se movem muito mais rápido do que em qualquer época anterior. De acordo com Brian Singh, fundador da Zinc Research, empresa canadense dedicada à mídia social, ‘Algum dia, poderá ser melhor para uma empresa perguntar não quais são suas margens, mas qual é o seu fator de confiança’.”

aceitação das normas e, portanto, à conformidade voluntária com as suas determinações.⁴⁵¹

Nas relações tributárias, o ponto de partida passa por uma mudança cultural. É que tradicionalmente as normas tributárias apresentam-se como normas de rejeição social, como já nos alertava Ives Gandra desde a década de 80.⁴⁵² Sobre esse antagonismo “natural” na relação Fisco-contribuinte, já nos debruçamos no capítulo 1. Contudo, dessa constatação não deveria decorrer a presunção de que todos os contribuintes tendem a se furtar ao pagamento de seus impostos.⁴⁵³

No Brasil, essa sempre foi a realidade. O assunto vem sendo objeto de preocupação do Governo Federal e até mesmo de governos locais, mas inexistem pesquisas empíricas que demonstrem que a grande maioria dos auditores fiscais partem dessa presunção. Isso não impede que paire no ar a sensação de que o Fisco em geral presume a má intenção dos contribuintes.⁴⁵⁴

⁴⁵¹ COVEY, Stephen M.R., LINK, Greg; MERRILL, Rebecca R. **Confiança inteligente**. Trad. de Carlos Szlak. Leya: Rio de Janeiro, 2013, Capítulo II.

⁴⁵² MARTINS, Ives Gandra da Silva. Teoria da Imposição Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 8.ed., 2001, São Paulo: Saraiva.

⁴⁵³ Tradicionalmente, a conformidade tributária tem sido estudada no campo da economia, com contribuições também provenientes da sociologia, psicologia e ciência política. Até o final do século passado, o ponto de partida para as pesquisas sobre conformidade tributária eram tradicionalmente o chamado modelo ASY. Desenvolvido através das obras, todas da década de 70, de Allingham & Sandmo, Srinivasan e Yitzhaki - daí o acrônimo ASY -, o modelo considera a decisão de conformidade tributária do indivíduo como uma decisão racional e econômica de custos e benefícios. Nesse modelo, o indivíduo avalia o benefício monetário de não pagar suas obrigações em relação ao risco percebido de detecção e à consequência imputada. Em outras palavras, o contribuinte só optaria pela conformidade caso os riscos superassem os benefícios. Por isso, a conformidade aqui é conceitualizada como forçada. O fato é que o modelo pode apenas prever a conformidade forçada, ignorando a conformidade voluntária como um fenômeno, juntamente com os fatores comportamentais que levariam à conformidade voluntária. Para maiores informações, cf. relatório da pesquisa conduzida pelo *Tax Administration EU Summit* (TADEUS) fórum que reúne os chefes e vice-chefes das administrações fiscais dos países da União Europeia, com o objetivo de “melhorar a cooperação administrativa dentro da UE e para enfrentar desafios comuns”. (UE. DAHL, Casper Hunnerup Dahl. Trabalho do Grupo de Projetos Fiscais nº 98. **Trust and Compliance Project Trust-based Tax Compliance: A Survey of Empirical Evidence from a Tax Administration Perspective**. 2021. Disponível em: https://www.trustandcompliance.com/pdf/FPG098_T&C_Working_Paper_Feb2021.pdf Acesso em 27.01.2025)

⁴⁵⁴ A esse respeito, na pesquisa do Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo, não se chegou a uma assertiva concludente:

“Com relação ao tema desta Hipótese, que trata da litigiosidade tributária, observa-se na doutrina brasileira uma tendência para qualificar como conflituoso o relacionamento entre Fisco e administrados. Fala-se, na doutrina, de um ‘cenário atual de crise e ineficiência do sistema de solução de conflitos’; de um ‘baixo grau de cooperação entre os atores intervenientes (Poderes, Judiciário, Legislativo e Executivo e advocacia, pública e privada)’; da necessidade de se promover uma mudança de ‘paradigma da relação entre Fisco e contribuinte’; de ‘briga judicial e falta de contato’; e de uma ‘cultura da administração pública brasileira (...) muito inflexível e formalista, o que a faz profundamente litigante, fazendo com que o contribuinte acabe também por ser litigante’. Nesse sentido, o próprio contencioso tributário brasileiro, com seus elevados números de litígios (tanto em quantidade quanto em valor) já seria, por si só, um indicativo desse relacionamento conflituoso entre o Fisco e os contribuintes.

No entanto, consoante mencionado ao longo dos itens anteriores, não foi possível trazer, pelos dados coletados nessa pesquisa, evidências conclusivas acerca da existência ou não de um ambiente marcado pela tônica da litigiosidade entre administração e administrados. Contudo, há percepções, trazidas pela pesquisa qualitativa, tendencialmente por parte dos administrados ou seus representantes (Figura 6.29 e Figura 6.23), no sentido de existir uma certa desconfiança mútua no relacionamento entre o ente fazendário e os contribuintes, a oportunizar o aperfeiçoamento da Fazenda, a fim de se erigir um sistema mais preventivo que resolutivo de conflitos.” (**Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo**. São Paulo: Associação Brasileira de Jurimetria,

Em um estudo realizado pela Ernest & Young, cujos resultados foram publicados na Revista do Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial - ETCO, advogados de renome nacional, certamente pela experiência vivida em sua atuação prática, apontaram como um dos motivos para a excessiva litigiosidade tributária no Brasil os excessos praticados pelas autoridades fiscais, pela tendência em *“pressupor má-fé por parte de todas as empresas, sem diferenciar erros involuntários de bons contribuintes de tentativas de enganar o Fisco por parte de sonegadores.”*⁴⁵⁵

Merece destaque que esta sensação é compartilhada inclusive pelos grandes contribuintes corporativos, que têm sentido nas costas o peso da não conformidade de toda uma massa de pequenos e médios contribuintes.

Não é desconhecida a estratégia do Fisco brasileiro, que vem concentrando seus esforços no monitoramento de grandes contribuintes, que, segundo a Receita Federal, *“dado o elevado potencial econômico, exercem relevante influência nos níveis de arrecadação federal”*. Embora representem menos de 0,01% do total das empresas inscritas no Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas (CNPJ), este grupo foi responsável por 60% da arrecadação federal total em 2022, e por 80,27% das autuações daquele mesmo ano.⁴⁵⁶ Em 2023, esse percentual de autuações subiu para 81,39%.⁴⁵⁷

Esse fato é agravado pelo aumento de representações fiscais para fins penais contra executivos das empresas, validado pelo Supremo Tribunal Federal ao entender que a simples omissão de recolhimento do ICMS – o IVA dos Estados-membros brasileiros – tipifica crime fiscal.⁴⁵⁸

Tudo isso ocorre em um cenário em que parte da Fiscalização já percebe a importância do fator confiança como elemento de justiça fiscal. O raciocínio – de inegável valor ético – demonstra também uma vantagem matemática: se é verdade que perseguir um grupo pequeno de grandes contribuintes, muitas vezes sob a ameaça de prisão, tem aumentado a arrecadação,

Ministério da Economia, BID e Receita Federal do Brasil, abril/2022, p. 169-170. Disponível em: https://abj.org.br/pdf/abj_bid_2022.pdf Acesso em: 28.01.2025)

⁴⁵⁵ **Revista ETCO**. Agosto de 2020, p. 26-27. Disponível em: <https://www.etc.org.br/wp-content/uploads/WEB_Revista-ETCO_Agosto-2020_02.pdf> Acesso em: 24.08.2020

⁴⁵⁶ Dados constantes do **Relatório Anual da Fiscalização da Receita Federal. Resultados – 2022. Planejamento – 2023**. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/fiscalizacao/relatorio-anual-de-fiscalizacao-2022-2023.pdf> Acesso em: 23.01.2025.

⁴⁵⁷ **Relatório Anual de Fiscalização da Receita Federal 2023-2024**. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/fiscalizacao/relatorio-anual-fiscalizacao_2023-2024.pdf/view Acesso em:

⁴⁵⁸ STF – Tribunal Pleno. RHC 163.334, Rel. Min. ROBERTO BARROSO, j. em 18.12.2019, publ. em 13.11.2020. Tese: O contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990.

autuações fiscais irresponsáveis têm um custo imensurável aos cofres públicos (análise e julgamento de milhares de processos administrativos, servidores do Executivo e do Judiciário para atuar nos incontáveis processos judiciais, sem falar nos honorários de sucumbência).

Investir na confiança justificada nos contribuintes não é apenas ético, mas também inteligente. Voltemos então à pergunta que dá título ao presente item: *como ganhar a confiança dos contribuintes?*

4.1.2.1. Reciprocidade

Como elemento indutor de confiança, alguns autores se referem à reciprocidade como a aplicação das receitas tributárias em bens e serviços fornecidos aos contribuintes. Entendemos que trabalhar a reciprocidade como uma contrapartida pela tributação afasta um importante elemento de conexão e integração de uma comunidade, qual seja a solidariedade social.⁴⁵⁹

Isso não significa que neguemos a relevância de uma boa aplicação dos recursos públicos pelos governos como um importante fator de melhoria da moral fiscal e, por consequência, dos índices de conformidade voluntária.⁴⁶⁰ Só não concordamos ser este um elemento de confiança no Fisco, uma vez que os gastos públicos normalmente estão fora do campo de atuação dos órgãos de receita, a quem não compete dar endereçamento aos recursos do Tesouro.⁴⁶¹

⁴⁵⁹ Não estamos falando aqui de redistribuição de renda, ou do imposto como elemento redutor da desigualdade social. Mas do dever fundamental de pagar impostos, de que nos fala NABAI, como característico de qualquer Estado Fiscal. Cientes da polêmica entre os que, de um lado, entendem que a capacidade contributiva não só deve legitimar como impor uma tributação redistributiva, e de outro, que a diferença de renda deve ser superada por políticas públicas, e não pelo Direito Tributário, queremos deixar claro que não entraremos nessa profunda discussão por fugir do escopo do presente trabalho.

⁴⁶⁰ Aliás, várias pesquisas empíricas demonstraram o impacto de uma boa prestação de serviços públicos na moral tributária dos contribuintes. Para dados recentes em relação à América Latina, cf: ORTEGA, Daniel; RONCONI, Lucas; SANGUINETTI, Pablo. Reciprocity and Willingness to Pay Taxes: Evidence from a Survey Experiment in Latin America. In: **Economía Journal**. V. 16. N. 2, edição Primavera, 2016, p. 55-87. Disponível em: <https://econpapers.repec.org/article/col000425/014410.htm> Acesso em: 11.04.2023.

⁴⁶¹ Como reconhecem até mesmo os autores que identificam a reciprocidade sinalagmática como elemento indutor de confiança dos contribuintes:

“(…) Embora as administrações tributárias sejam responsáveis perante os contribuintes (por exemplo, auxiliando em suas preocupações), há um elemento mais amplo de responsabilidade envolvido na construção de confiança com o governo como um todo. Nesses casos, os resultados da governança tributária dependem das ações mais amplas do governo na entrega de serviços recíprocos ou na expansão da responsabilidade política. Mesmo uma agência tributária politicamente empoderada não pode garantir uma melhoria na reciprocidade na entrega de serviços, pois isso depende do engajamento de um conjunto mais amplo de atores governamentais. Quando a confiança é expandida — o que implica que os governos têm tanto a intenção positiva (integridade) quanto a competência técnica para aumentar a justiça, equidade, reciprocidade e responsabilidade — isso leva a uma moral tributária ampliada, enquanto também molda normas de conformidade.” (DOM, Roel; CUSTERS, Anna; STEPHEN, Davenport; PRICHARD Wilson. **Innovations in tax compliance - building trust, navigating politics, and tailoring reform**. World Bank: Washington, 2022, p. 9. Disponível em: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/805981645156742614/pdf/Innovations-in-Tax-Compliance-Building-Trust-Navigating-Politics-and-Tailoring-Reform.pdf> Acesso em: 23.01.2025)

Não sem razão os tributos são classificados em vinculados ou não vinculados a uma atuação estatal, sendo aplicável apenas aos do primeiro gênero a noção de sinalagma. Para aqueles tributos cujo fato gerador independa de uma atuação estatal relativa ao contribuinte, aqueles que denotam capacidade econômica dos pagantes, diz-se que sua incidência se justifica exatamente pela solidariedade social, característica da própria formação dos Estados Nacionais, e, especificamente, do Estado Democrático de Direito em que se constitui a República Federativa do Brasil.

A reciprocidade de que trataremos aqui é a reciprocidade na forma de tratamento. Para que os contribuintes confiem no Fisco, é imprescindível que eles sintam que a Receita também deposita neles a mesma confiança. Trata-se de aplicação da lei da reciprocidade, objeto de estudos na Psicologia, Sociologia, Economia e Neurociência, pela qual tendemos a agir com alguém da mesma maneira que esse alguém age conosco, como um espelho.⁴⁶²

O sociólogo americano Alvin Gouldner (1960) foi o primeiro a propor a existência de uma norma universal e generalizada de reciprocidade, argumentando que todas as sociedades endossam alguma forma da norma de reciprocidade.⁴⁶³ Quanto ao aspecto comportamental, a norma da reciprocidade apresenta duas formas: uma positiva e outra negativa. De um lado, a norma de reciprocidade positiva afirma que as pessoas devem ajudar ou recompensar aquelas que cooperaram anteriormente. Com relação à reciprocidade negativa, a norma determina que diante de um tratamento desconsiderado, torna-se aceitável proceder à retaliação.⁴⁶⁴

Transportando para a relação tributária, um tratamento favorável, respeitoso e leal por uma das partes, segundo a lei da reciprocidade, impediria a busca de movimentos não recíprocos, egoístas e/ou exploradores pela outra, promovendo assim a cooperação mútua entre os participantes. Então, se uma das partes oferecer confiança, é o que naturalmente tende a receber de volta.

Conclui-se, assim, que uma atuação fiscal que deposite confiança no contribuinte, tem o efeito de gerar comportamentos confiáveis, leais e honestos, em um círculo virtuoso de confiabilidade. Essa mudança de comportamento por parte do Fisco deve ter o apoio e o endosso da alta administração e começar se aplicando a um grupo de contribuintes que demonstre ter

⁴⁶² Para um panorama geral sobre a lei da reciprocidade cf: GOUVEIA, Valdiney Veloso; *et al.* Norma pessoal de reciprocidade: evidências de validade e precisão de uma medida. *In: Psicologia: teoria e prática*. V.19. N. 2, São Paulo, ago. 2017. Disponível em: https://pepsic.bvsalud.org/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1516-36872017000200006&lng=pt&nrm=iso&tlng=pt Acesso em: 25.01.2025.

⁴⁶³ GOULDNER, Alvin W. The Norm of Reciprocity: A Preliminary Statement. *In: American Sociological Review*. V. 25. N. 2, 1960, p. 161–78. Disponível em: <https://doi.org/10.2307/2092623>. Acesso em: 25.01.2025.

⁴⁶⁴ GOUVEIA, Valdiney Veloso; *et. al.* *Op. cit.*

um perfil conformador.

Um exemplo poderia ser homologar expressamente o pagamento feito pelo contribuinte quando de uma auditoria fiscal que não encontre nenhuma irregularidade, conferindo a ele uma espécie de certidão de conformidade para o período abrangido pela fiscalização, que tem o condão de extinguir o crédito tributário.⁴⁶⁵

A elaboração e ampla divulgação de Diretrizes que contenham orientações aos funcionários da receita no tratamento dos contribuintes, seus deveres nessa relação e o que podem e não podem fazer na execução de seu trabalho, com a criação de um canal para reclamações e denúncias sobre o desrespeito às determinações, que possam impactar a remuneração do servidor em caso de má conduta, poderiam auxiliar na melhoria da confiança dos pagadores de impostos.

Em um relatório resultante de pesquisas sobre a moral fiscal nas empresas multinacionais, a OCDE destacou a importância do reforço da confiança, que exige a adoção de medidas e a assunção de compromissos tanto por parte dos contribuintes como das administrações fiscais, reconhecendo que *“embora o objetivo geral seja melhorar a moral fiscal dos contribuintes, é necessário focar em medidas que possam ser adotadas por todas as partes.”*⁴⁶⁶

4.1.2.2. Equidade

Distribuir os ônus de maneira justa e fazer com que todos paguem a sua parte é um fator determinante da confiança no sistema tributário. A equidade se refere à extensão em que o ônus tributário é considerado distribuído de forma justa entre os contribuintes.

A equidade na relação Fisco-contribuintes pode ser vista sob duas perspectivas: horizontal e vertical. A equidade horizontal questiona se há grandes diferenças nos ônus tributários entre contribuintes semelhantes devido a fiscalização desigual. Se os esforços de fiscalização dos órgãos de receita estão direcionando seletivamente ou ignorando seletivamente certas classes de contribuintes semelhantes entre si, o princípio da equidade horizontal será violado.

Uma atuação fiscal baseada na gestão de risco, a nosso ver, não viola a equidade horizontal, pois inclui fatores que justificam o tratamento diverso, associados às chances de

⁴⁶⁵ Segundo o art. 156, VII do Código Tributário Nacional nos tributos sujeitos a auto-liquidação a homologação do pagamento extingue o crédito tributário.

⁴⁶⁶ OCDE. **Tax Morale II: Building Trust between Tax Administrations and Large Businesses**. Paris: OECD Publishing, 2022. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/7587f25c-en>. Acesso em: 17.03.2023.

evasão. Porém, a fiscalização intensiva apenas sobre um determinado grupo de contribuintes, sem outra justificativa que não a facilidade do trabalho, traz uma sensação de inequidade que gera desconfiança.

A equidade vertical tem relação com a distribuição justa do ônus tributário em todo o espectro de renda e riqueza. Quanto à atuação da administração tributária, esta pode ser uma fonte de inequidades verticais se os esforços administrativos variarem ao longo da distribuição de renda.⁴⁶⁷ Nesse ponto, fere a equidade concentrar toda a fiscalização nas grandes empresas, tolerando a evasão dos pequenos e médios contribuintes, ou vice-versa.

Sucessivos programas de anistia e parcelamentos especiais também minam a confiança dos contribuintes no sistema, ao privilegiar os maus pagadores em detrimento daqueles que optam por manter a conformidade fiscal.

Transações altamente benéficas aos devedores, com descontos inversamente proporcionais à sua capacidade de pagamento, também não são um sinal de equidade. Como explicar que dois contribuintes paguem por uma mesma infração tributária valores proporcionais absurdamente diferentes, saindo em vantagem o mal administrador?

Os contribuintes devem confiar que partilhar voluntariamente informações em negociações ou consultas não aumenta as chances de estarem expostos a um maior risco de inspeção do que empresas semelhantes e menos transparentes.

A confiança é minada por diversas situações de inequidade, como informalidade generalizada, riscos de assédio por funcionários fiscais, transparência limitada e poucos mecanismos eficazes para se insurgir contra tratamentos injustos.

Segundo pesquisadores do Banco Mundial, percepções de tal injustiça minam a disposição de pagar e podem também criar um ciclo vicioso de incentivos para indivíduos e empresas buscarem escapar da tributação formal.⁴⁶⁸

⁴⁶⁷ BACHAS, Pierre; JAEF, Roberto N. Fattal; JENSEN, Anders. Size-dependent tax enforcement and compliance: Global evidence and aggregate implications. In: **Journal of Development Economics**. V. 140, 2019, p. 203-222. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0304387818308447>. Acesso em: 26.01.2025

⁴⁶⁸ DOM, Roel; CUSTERS, Anna; STEPHEN, Davenport; PRICHARD Wilson. **Innovations in tax compliance - building trust, navigating politics, and tailoring reform**. World Bank: Washington, 2022, p. 210. Tradução livre. Disponível em: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/805981645156742614/pdf/Innovations-in-Tax-Compliance-Building-Trust-Navigating-Politics-and-Tailoring-Reform.pdf> Acesso em: 23.01.2025

“Por exemplo, em países onde indivíduos ricos percebem que a conformidade é altamente desigual, podem hesitar em pagar não apenas por razões de equidade, mas também por medo de serem escolhidos para uma aplicação mais rigorosa ou assédio por autoridades se forem transparentes. Dinâmicas semelhantes estão em jogo entre as empresas. Sempre que as empresas acreditam que seus concorrentes estão pagando menos impostos do que elas — devido a incentivos e isenções, administração desigual ou evasão por meio de sistemas fiscais internacionais — é mais provável que tentem reduzir suas obrigações tributárias e investir em garantir um tratamento preferencial semelhante para si mesmas.”

Conclui-se que combater a informalidade, responsabilizar maus funcionários, principalmente com impacto remuneratório, aumentar os canais de reclamações e dar tratamento efetivo a estas reclamações são atitudes que têm o potencial de aumentar a confiança dos contribuintes e, com ela, a conformidade voluntária.

4.1.2.3. Sentimento de justiça

No que se refere à atuação das administrações tributárias, induz confiança a crença dos contribuintes de que o processo de pagamento de tributos é administrado de forma justa. A sensação de justiça depende da compreensão dos contribuintes sobre o próprio sistema, do tratamento que recebem por parte dos agentes da receita, da justiça das penalidades e da disponibilidade de recursos em casos de abuso.⁴⁶⁹

Campanhas de informação e facilitação do trabalho dos contribuintes, principalmente micro e pequenas empresas, podem melhorar a confiança por aumentar a sensação de justiça fiscal. Evidências de um programa de educação fiscal em Ruanda demonstraram que a educação tributária aumenta drasticamente a compreensão dos contribuintes sobre o sistema tributário, melhora suas percepções sobre a complexidade do sistema e aumenta a percepção de justiça no pagamento dos tributos.⁴⁷⁰

Campanhas de educação dessa natureza são verdadeiros programas de treinamento que ensinam na prática aos contribuintes como cumprir corretamente suas obrigações fiscais, o que pode aumentar a confiança em lidar com a administração tributária, uma vez que os contribuintes se sentem mais instruídos para cumprir suas obrigações.

Outra fonte de injustiça é a fiscalização arbitrária ou abusiva por parte dos agentes fiscais. Esse componente de confiança trata fundamentalmente de como os contribuintes vivenciam o relacionamento com os auditores fiscais. Os contribuintes, tanto pessoas físicas como jurídicas, são mais propensos a cumprir suas obrigações se sentirem que foram tratados com respeito, honestidade e imparcialidade.

Um terceiro fator de injustiça reside na previsão e aplicação de penalidades arbitrárias ou altamente punitivas. A sanção desproporcional à infração cometida não só aumenta a

⁴⁶⁹ DOM, Roel; CUSTERS, Anna; STEPHEN, Davenport; PRICHARD Wilson. **Innovations in tax compliance - building trust, navigating politics, and tailoring reform**. World Bank: Washington, 2022, p. 15. Disponível em: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/805981645156742614/pdf/Innovations-in-Tax-Compliance-Building-Trust-Navigating-Politics-and-Tailoring-Reform.pdf> Acesso em: 23.01.2025

⁴⁷⁰ Para maiores dados, cf. MASCAGNI, Giulia; SANTORO, Fabrizio; MUKAMA, Dennis. Teach to Comply? Evidence from a Taxpayer Education Programme in Rwanda. In: **Working Paper n. 91**. International Centre for Tax and Development, Brighton, UK. 2019. Disponível em: https://www.ids.ac.uk/download.php?file=wp-content/uploads/2019/02/ICTD_WP91.pdf Acesso em: 26.01.2025.

sensação de injustiça, traindo a confiança dos contribuintes, como às vezes pode até inviabilizar o pagamento do crédito tributário, gerando um incentivo à litigiosidade.

Por fim, políticas fiscais vinculadas a metas de receita trazem a percepção de uma administração fiscal injusta. Isso porque em muitos casos a previsão de receita é altamente imprecisa, o que pode estimular um comportamento arbitrário dos agentes fiscais para cumprir suas metas, gerando desconfiança nos contribuintes e um receio de que informações voluntárias e transparentes sejam utilizadas pelo Fisco para bater suas metas de arrecadação.

4.1.2.4. Horizontalidade

Ao tratar da confiança justificada, os relatórios da OCDE, bem como grande parte da doutrina que vem se dedicando ao estudo dos programas de *cooperative compliance*, coloca a necessidade de abertura, transparência e comunicação por parte dos contribuintes como forma de resolver o problema da assimetria de informação em relação ao negócio do contribuinte pela autoridade fiscal.⁴⁷¹

No entanto, queremos focar a horizontalidade como forma de abordar as assimetrias de poder que reduzem a confiança do cidadão no setor público. Não significa dizer que a Administração Tributária deve abrir mão do seu poder de polícia, é claro, mas apenas que deve saber usá-lo, reservando-o para aqueles momentos em que a imperatividade realmente seja necessária.

Em uma relação de confiança, antes de recorrer a intimações formais, atos unilaterais e decisões auto-executórias, as partes devem tentar o diálogo, o consenso por meio de decisões obtidas em procedimentos participativos, o alerta para eventuais equívocos e o auxílio para adequação da conduta.

Não sem razão o modelo de fiscalização que caracterizou a mudança de paradigma da relação Fisco-contribuinte na Holanda foi denominado de monitoramento horizontal. Em uma relação de horizontalidade, em lugar da sujeição, a regra é a participação colaborativa; em lugar da sanção, o alerta e o auxílio; quando surgir uma divergência, tenta-se primeiro a obtenção de um consenso pela via do acordo; em lugar do auto de infração, a possibilidade e a apresentação de alternativas para autorregularização.

Ao se colocar ao lado do contribuinte, como um facilitador da conformidade voluntária, um auxiliar com quem o contribuinte pode contar em caso de dúvidas ou dificuldades relativas

⁴⁷¹ OWENS, Jeffrey; LEIGH-PEMBERTON, Jonathan. **Cumplimiento cooperativo: un enfoque para la fiscalidad sostenible y con múltiples partes interesadas**. Trad. em espanhol Jaume Menendez Fernandez e Ubaldo Gonzalez de Frutos. Disponível em: <https://publications.iadb.org/es/cumplimiento-cooperativo-un-enfoque-para-la-fiscalidad-sostenible-y-con-multiples-partes> Acesso em 27.01.2025.

ao cumprimento da legislação, um parceiro na troca de informações e posicionamentos sobre a licitude de modos alternativos de se realizar uma determinada transação, o Fisco vai aos poucos ganhando a confiança dos contribuintes. Em outras palavras, quando os contribuintes percebem que o Fisco está agindo em seu benefício, ou que eles participaram de algum modo das decisões tomadas, a confiança tende a aumentar.

Ao contrário, manifestações de uma relação de poder e subordinação têm um impacto negativo na confiança, que pode fazer com que o contribuinte se sinta vulnerável ou explorado dentro do sistema, o que se agrava quando os contribuintes – subordinados – percebem que suas considerações e preocupações não são ouvidas ou respeitadas.

Utilizando-nos de um termo que vem se tornando comum nas discussões sobre discriminação de um modo geral, essa horizontalidade na relação “empodera” os contribuintes e é capaz de fortalecer a sua relação com o Fisco.

Cabe apenas destacar que a confiança não é algo alcançado por meio de uma ou duas interações que atendam aos fatores de justificação, mas é frequentemente construída ao longo do tempo. Se uma das partes tem um histórico de abusar de seu poder, pode ser que este tempo seja um pouco mais longo, sendo certo, no entanto, que interações positivas vão aos poucos quebrando essa resistência e trazendo benefícios para ambas as partes.

4.1.3. Relação entre o reforço à confiança dos contribuintes e os índices de litigiosidade

A hipótese colocada sob teste na presente pesquisa é a de que uma mudança de paradigma na relação Fisco-contribuinte, passando da abordagem tradicional do comando-e-controle, repressiva e baseada no medo, para uma abordagem cooperativa, voltada para a melhoria contínua e baseada em justiça e valores éticos, é capaz de aumentar a conformidade voluntária e diminuir a litigância fiscal.

Há inúmeras evidências de que focar exclusivamente em normas de conduta e na resposta às suas violações por meio de dissuasão e punição simplesmente não funciona como forma de combater ou diminuir a inconformidade nas mais diversas áreas.⁴⁷²

Mesmo se considerarmos uma atuação dos agentes fiscais pautada na lei, porém exclusivamente por meio da adoção de métodos punitivos, um tal comportamento pode atuar como um obstáculo à transparência e abertura dos contribuintes, pelo medo da resposta ao

⁴⁷² Uma ampla pesquisa empírica e bibliográfica conduzida por HODGES e STEINHOLTZ traz vários casos de insucesso ou impacto reduzido do aumento de penalidade em relação à conformidade com as regras. (HODGES, Christopher; STEINHOLTZ, Ruth. **Ethical Business Practice and Regulation. A Behavioural and Values-Based Approach to Compliance and Enforcement.** Bloomsbury Publishing. Edição do Kindle)

reconhecimento de um eventual problema.⁴⁷³

No entanto, quais seriam os indícios de que uma abordagem mais educativa e colaborativa, que deposite confiança nos contribuintes, poderia ter esse efeito pensado na tese?

Pesquisas empíricas comprovam que para garantir a conformidade tributária são necessárias tanto medidas coativas, como medidas relacionadas à confiança. O impacto positivo de cada espécie de medida depende do tipo de conformidade de que se trata: se a conformidade é voluntária, uma alta confiança nas autoridades aumenta a cooperação; em relação à conformidade forçada, um aumento de poder é necessário para garantir um aumento na conformidade.⁴⁷⁴

Como “poder das autoridades”, entenda-se a percepção dos contribuintes sobre o potencial dos agentes fiscais para detectar e punir a evasão fiscal, conduzindo auditorias fiscais frequentes e completas e multando os sonegadores com uma intensidade considerável. A confiança nas autoridades pode ser compreendida como uma opinião geral dos indivíduos e grupos sociais de que as autoridades fiscais atuam de maneira benevolente, enxergando os contribuintes como seres falíveis e que assim podem cometer erros justificáveis, merecendo auxílio e colaboração.

Assume-se aqui que a conformidade fiscal pode ser alcançada por meio do aumento dos níveis de poder e confiança; no entanto, a conformidade resultante é imposta no primeiro caso e voluntária no último. O impacto das mudanças em uma dimensão é assumido como dependente do nível da outra dimensão. Essa constatação levou à formulação de um modelo, representado na figura abaixo, que ficou conhecido como *Slippery Slope Framework* ou Estrutura da Rampa Escorregadia. Desenvolvido por Kirchler, Hoelzl e Wah, o modelo indica que o efeito da confiança e do poder sobre a conformidade não é linear. Há um ponto em que os efeitos na conformidade tributária, seja de um aumento da confiança, seja de um incremento das medidas de força (poder das autoridades), tendem a se tornar progressivamente menores,

⁴⁷³ Na estratégia de comando-e-controle, detectado um problema a autoridade tem que imputar a alguém a responsabilidade por ele e punir os responsáveis com severidade. Se a resposta de um fiscal a uma empresa que compartilha informações completas sobre a descoberta de irregularidades por parte de alguns de seus funcionários for impor uma multa elevada à empresa, afetando negativamente funcionários, gerentes e partes interessadas inocentes, isso será visto como justo? (HODGES, Christopher; STEINHOLTZ, Ruth. **Ethical Business Practice and Regulation. A Behavioural and Values-Based Approach to Compliance and Enforcement**. Bloomsbury Publishing. Edição do Kindle, p. 30)

⁴⁷⁴ Pesquisas sugerem que as autoridades fiscais podem alcançar melhores resultados no pagamento de impostos aumentando a confiança dos contribuintes nelas e demonstrando seu poder de monitorar e multar os sonegadores. Nesse sentido, WAHL, Ingrid; KASTLUNGER, Barbara; KIRCHLER, Erich. *Trust in Authorities and Power to Enforce Tax Compliance: An Empirical Analysis of the “Slippery Slope” Framework*. In: **Law & Policy**, n. 32, 2010, p. 383-406. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/227528175_Trust_in_Authorities_and_Power_to_Enforce_Tax_Compliance_An_Empirical_Analysis_of_the_Slippery_Slope_Framework Acesso em: 27.01.2025.

indicando que há um limite para que estas medidas possam impactar a conformidade.

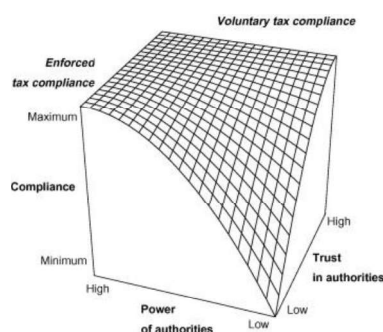


Figura 6: Slippery Slope Framework⁴⁷⁵

Imaginando a figura em um espaço tridimensional, a parte da frente indica situações em que a confiança nas autoridades é baixa e o poder das autoridades é fraco. Nesses casos, é provável que os cidadãos busquem maximizar seus resultados individuais se furtando ao pagamento de impostos, casos em que a conformidade fica reduzida ao mínimo.

Movendo-se ao longo dos eixos do poder e da confiança nas autoridades, observa-se que as dimensões moderam uma à outra. Variações na confiança importam mais quando o poder é baixo; no entanto, quando o poder está no seu máximo, variações na confiança são irrelevantes porque as autoridades podem impor conformidade máxima. Por outro lado, variações no poder importam mais quando a confiança é baixa; no entanto, quando a confiança está no seu máximo, variações no poder não importam porque os cidadãos contribuem com sua parte independentemente.⁴⁷⁶

Considerando que é impossível para um órgão de fiscalização ser onipresente, onipotente e onisciente – o que seria, aliás, democraticamente inaceitável⁴⁷⁷ – e que, ao

⁴⁷⁵ A estrutura de uma “ladeira escorregadia” é proposta graficamente em um espaço tridimensional com o poder das autoridades, a confiança nas autoridades e a conformidade fiscal como dimensões. (KIRCHLER, Erich; HOELZL, Erik; WAHL, Ingrid. Enforced versus voluntary tax compliance: The “slippery slope” framework. *In: Journal of Economic Psychology*. V. 29. 2. ed., 2008, p. 210-225. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S016748700700044X>. Acesso em: 27.01.2025)

⁴⁷⁶ KIRCHLER, Erich; HOELZL, Erik; WAHL, Ingrid. *Op. cit.*, p. 213.

⁴⁷⁷ Sobre o uso excessivo de medidas de força e poder, por refletir em poucas palavras o essencial que se tem a dizer, recorreremos às lições de HODGES e STEINHOLTZ:

“(…) Se basearmos a conformidade e a fiscalização em um sistema que busca identificar cada violação das regras, ou alcançar essa percepção, como a única ou principal política de fiscalização, quais seriam as consequências? Queremos realmente uma sociedade em que tudo o que fazemos esteja sob vigilância constante para nos pegar se fizemos a coisa errada? Teríamos uma sociedade constantemente desconfiada, até paranoica — todos denunciando uns aos outros ou processando uns aos outros. Kafka e Stalin mostraram esse modo de vida há algum tempo. A incerteza e desconfiança resultantes certamente produzem uma falta de coesão social, sem mencionar a imposição de enormes custos não produtivos à sociedade.

Certamente precisamos de uma abordagem baseada em valores pessoais e solidariedade social. Os valores culturais fundamentais dos estados democráticos anglo-saxões e europeus são baseados no respeito pelos indivíduos e na solidariedade social. Esses valores devem ser apoiados pelos agentes do estado como uma abordagem ao comportamento, seja na vida empresarial, pública ou social. Portanto, governar pelo medo em uma democracia moderna é uma política inaceitável e, arguivelmente, inconstitucional. A vigilância contínua do comportamento e

contrário, em regra os recursos de fiscalização são escassos e limitados, investir na confiança é parte essencial de qualquer estratégia para aumentar os níveis de conformidade.

O modelo da rampa escorregadia sugere que as autoridades fiscais devem se esforçar para construir confiança com os contribuintes, através de práticas justas e transparentes, ao mesmo tempo em que utilizam seu poder de forma legítima e respeitosa. Isso pode ajudar a promover uma cultura de conformidade tributária mais robusta.

A ideia de diferenciar os contribuintes por seus motivos para cumprir ou não cumprir com suas obrigações fiscais, atribuindo a cada grupo o tratamento apropriado, vem recebendo muito suporte empírico.

As pesquisas evidenciam que a conformidade de um indivíduo com um conjunto de regras depende, entre outras coisas, do grau em que o indivíduo compartilha as normas e valores subjacentes a essas regras. Também está bem estabelecido que quanto mais um cidadão confia em uma instituição e em seus representantes, mais provável é que esse cidadão perceba as regras e regulamentos estabelecidos e aplicados por essa instituição como legítimos, o que, por sua vez, afeta a disposição do cidadão em cumprir essas regras.

As regras tributárias não são diferentes. Quanto mais um contribuinte confia na autoridade tributária, maior é a probabilidade de que sua atuação seja percebida como legítima, o que diminui a resistência ao cumprimento de suas determinações, aumentando a conformidade.

Observe-se que uma atuação dos órgãos de receita que inspire confiança, tem o condão não só de aumentar a transparência e a abertura dos contribuintes que se localizam na base da pirâmide de conformidade, como ainda de alargá-la, fazendo com que restem no topo apenas aqueles poucos contribuintes fraudadores e criminosos.

a fiscalização por regimes autoritários tendem a ser acusatórias, confrontativas, punitivas e coercitivas, e produzem uma cultura de desconfiança e ressentimento. Há ampla evidência de que esses tipos de sistemas realmente aumentam o comportamento antiético e o empurram para a clandestinidade.

Se uma abordagem repressiva e dissuasiva for adotada em relação a pessoas que pensam que estão tentando fazer a coisa certa, isso reduzirá sua disposição de se conformar e colaborar, e há poucas evidências de que isso os induzirá a garantir que seu comportamento futuro esteja em conformidade com as regras — na verdade, bem ao contrário. Em contraste, impor uma sanção séria seria uma resposta proporcional a uma má conduta grave e pode também ser a resposta certa para infratores psicopatas ou sociopatas.” (HODGES, Christopher; STEINHOLTZ, Ruth. **Ethical Business Practice and Regulation. A Behavioural and Values-Based Approach to Compliance and Enforcement**. Bloomsbury Publishing. Edição do Kindle, 2017, p. 118-119 – tradução livre)



Figura 7: Modelo de conformidade⁴⁷⁸

A ideia básica é operar o sistema com base em como os contribuintes realmente se comportam, e, portanto, usar uma abordagem voltada para a maioria, que deseja fazer a coisa certa, mas pode se desviar no contexto errado.

O problema é que o pensamento tradicional da fiscalização se baseia demais na minoria dos contribuintes que deliberadamente violam as regras, construindo todo o sistema em torno deles.

Isso torna a aplicação da lei tributária injusta e desproporcional, submetendo contribuintes éticos a obrigações acessórias excessivas, fiscalizações exaustivas e desnecessárias e multas exorbitantes diante de erros não intencionais e justificáveis.

Essa conduta gera conflito, retarda o pagamento de tributos e estimula a litigiosidade administrativa e judicial.

A falta de transparência e de uma relação colaborativa por parte das Administrações Tributárias no Brasil foi apontada como uma das causas da excessiva litigiosidade judicial na pesquisa sobre o contencioso judicial brasileiro encomendada pelo CNJ.⁴⁷⁹

Embora no relatório Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo não se tenha chegado a uma conclusão sobre o impacto da falta de transparência e cooperação do Fisco com os contribuintes nos índices de litigiosidade, no Relatório de Sistematização do Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo, o caráter conflituoso da jurídico-tributária fica muito evidente:⁴⁸⁰

⁴⁷⁸ Adaptado do modelo de conformidade do Australian Taxation Office (ATO). Disponível em: <https://www.ato.gov.au/about-ato/managing-the-tax-and-super-system/strategic-direction/how-we-help-and-influence-taxpayers/compliance-model> Acesso em: 28.01.2025

⁴⁷⁹ BRASIL. **Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro**. Justiça Pesquisa, 5. ed., Brasília: Insper e CNJ, 2022, p. 290-291. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>

⁴⁸⁰ Merece destaque o fato de que a pesquisa foi conduzida pela ABJ em conjunto com a Receita Federal e o BID, podendo ter havido algumas divergências entre as instituições. O Relatório de Sistematização do DCT-Administrativo foi publicado após a divulgação do Relatório Final da ABJ, e serve de base à análise comparativa com os principais achados, conclusões e recomendações do Diagnóstico do Contencioso Tributário Judicial, a fim de se obter uma visão geral (consolidada) do Contencioso Tributário Nacional – Administrativo e Judicial.

D) ANTAGONISMO NAS RELAÇÕES ENTRE O FISCO E OS CONTRIBUINTES - Merece ser reconhecido nesta análise da Hipótese 3, outro fator de estímulo à litigiosidade tributária, decorrente da constatação, baseada em pesquisa qualitativa, da falta de transparência, de confiança e de cooperação nas relações entre o Fisco e os contribuintes. Esses aspectos contribuiriam para a instauração de um clima naturalmente marcado pelo antagonismo e pelo estímulo à litigância. Essa reflexão encontra fundamento nos achados e comentários da Hipótese 6, que tratam da percepção pelos respondentes dos questionários on-line da existência de um ambiente conflituoso, marcado pelo “paradigma da desconfiança”, que caracterizaria o relacionamento entre as administrações tributárias e os contribuintes.⁴⁸¹

Assim, seja em respeito à justiça e à equidade característica do Estado Democrático de Direito brasileiro, seja por essencial à redução da litigiosidade tributária administrativa e judicial, é preciso que as Administrações Tributárias adotem com urgência uma abordagem fundamentalmente distinta que diferencie os contribuintes que tentam se comportar eticamente daqueles que não têm essa intenção.

Essa abordagem já tem nome e, como visto, já é utilizada em muitos países ao redor do mundo: o *compliance* tributário cooperativo.

4.2. Compliance cooperativo e transação tributária

Conforme já asseverado, pelo nome de *cooperative compliance* designa-se um novo tipo de abordagem e relacionamento dos órgãos de receita com os contribuintes, para além da tradicional metodologia do comando-e-controle, uma vez que esta última, quando aplicada isoladamente no combate a inconformidade tributária, não vem surtindo resultados satisfatórios e, ao contrário, parece muitas vezes ser a causa de litígios administrativos e judiciais.

Dentro desse novo modelo de relacionamento, os países que já o adotaram vêm se utilizando de várias estratégias para promover aproximação, transparência, abertura e confiança na relação Fisco-contribuinte, de parte a parte. Além disso, a possibilidade de esclarecimentos, trocas de opiniões, consultas formais e/ou informais, alertas e sugestões antes que seja formalizado o crédito tributário pelo lançamento – ou antes mesmo da realização do próprio fato gerador – tem se apresentado como um ponto-chave dos programas de *cooperative compliance*.

No Brasil, temos a particularidade de possuir uma fase pré-judicial de discussão do crédito tributário perante a própria Administração, que suspende a sua exigibilidade e à qual se aplicam as garantias da ampla defesa e do devido processo legal. Contudo, esse contencioso administrativo também é moroso, demanda a aplicação de recursos humanos e materiais, retarda

Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/diagnostico-do-contencioso-tributario-administrativo/sumario_executivo_contencioso_tributario.pdf Acesso em: 28.01.2025

⁴⁸¹ Relatório de Sistematização do Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo. Cit., p. 27-28.

os ingressos aos cofres públicos, enfim, tem se revelado ineficaz na realização de uma verdadeira justiça administrativa, que deveria ser célere e eficiente.⁴⁸²

Destaque-se que, na esfera federal, menos de 3% dos créditos tributários objeto de reclamação administrativa são quitados pelos contribuintes após decisão final do CARF.⁴⁸³⁴⁸⁴

Constatado o caráter endêmico da litigiosidade tributária no Brasil, tanto na esfera administrativa, como na judicial, vêm ganhando destaque a ideia de implementação de métodos dialogais com participação do contribuinte, prévios ao lançamento de ofício, para esclarecimento de dúvidas, troca de informações e tentativas de consenso, como um mecanismo preventivo da litigiosidade fiscal.

A adoção de medidas preventivas é uma característica de praticamente todos os países que adotam programas de conformidade tributária, em prol de um relacionamento menos antagônico, baseados nos paradigmas da confiança e da colaboração.

Na Austrália, para os 100 maiores contribuintes, em relação ao imposto sobre a renda, ainda no curso do processo preparatório do lançamento, há um período de revisão conjunta, onde as circunstâncias individuais de cada negócio são levadas em consideração pela autoridade fiscal, sendo oferecido ao contribuinte a oportunidade de prestar esclarecimentos relativamente à sua situação pessoal e resolver eventuais problemas de forma rápida, transparente e cooperativa.⁴⁸⁵

⁴⁸² **Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo**. São Paulo: Associação Brasileira de Jurimetria, Ministério da Economia, BID e Receita Federal do Brasil, abril/2022, p. 22. Disponível em: https://abj.org.br/pdf/abj_bid_2022.pdf Acesso em: 28.01.2025

⁴⁸³ O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) é um órgão colegiado do Ministério da Fazenda responsável por julgar em última instância os recursos em face de autos de infração lavrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos valores excedam os 60 salários mínimos. Desde 2020, compete às Delegacias de Julgamento da Secretaria da Receita Federal o julgamento, em última instância, de recursos referentes a processos do contencioso de pequeno valor, assim considerado aquele cujo lançamento fiscal ou controvérsia não supere os 60 salários mínimos.

⁴⁸⁴ A eficiência do contencioso administrativo federal é um tema incluído na Lista de Alto Risco (LAR) da Administração Pública Federal, que contempla riscos monitorados a cada 2 anos pelo Tribunal de Contas da União, e que “representam os problemas crônicos do país, nos quais o Tribunal já realizou diversas ações, mas não observou progresso satisfatório à sua solução”. (**Relatório de acompanhamento. Lista de Alto Risco (LAR) da Administração Pública federal. Ineficiência na cobrança e no contencioso tributário**. 2024, p. 39. Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/acordao-completo/*/%253A2437%2520ANOACORDAO%253A2024%2520DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0 Acesso em: 22.01.2025)

⁴⁸⁵ O *pre-lodgment compliance review* ou PCR é um procedimento colaborativo que normalmente envolve: discussões adicionais durante o ano fiscal, onde o contribuinte pode fazer divulgações ou o ATO pode levantar questões identificadas para discussão, bem como discutir quaisquer solicitações de informações; uma discussão prévia sobre os detalhes a serem incluídos na declaração de imposto de renda e o processo de preparação da declaração de imposto de renda; conversas pós-apresentação da declaração para discutir questões identificadas no processo de preparação da declaração de imposto de renda; fornecimento de informações solicitadas pelo ATO. (Disponível em: <https://www.ato.gov.au/businesses-and-organisations/corporate-tax-measures-and-assurance/public-business-and-international/excellent-working-relationships/engaging-early-with-you> Acesso em: 29.01.2025)

Na Espanha, os contribuintes que aderem ao Código de Boas Práticas Tributárias realizam reuniões prévias com a *Agencia Estatal de Administración Tributaria* (AEAT), nas quais podem ser trazidas as principais questões contenciosas e potenciais contingências fiscais que tenham surgido durante um procedimento de inspeção, a fim de evitar potenciais conflitos, podendo o contribuinte, quando for o caso, prestar informação adicional aos responsáveis pela auditoria fiscal relativamente às questões contenciosas suscitadas.

Caso decida que a inspeção deve resultar em um lançamento de ofício, a AEAT informa o contribuinte, em uma audiência prévia à assinatura do auto, os fatos que podem influenciar uma proposta de regularização, os conceitos essenciais a serem regularizados, a natureza e o valor da proposta de regularização que poderia ser apresentada naquele momento, bem como os demais elementos necessários à apreciação da proposta pela empresa. A partir de 2015, a AEAT passou a incorporar na motivação de seus atos a apreciação expressa das alegações do contribuinte.⁴⁸⁶

Destaque-se que em alguns países esses procedimentos, que podem ser prévios ou até posteriores ao lançamento, mas antes da reclamação administrativa ou judicial, são aplicáveis a todos os contribuintes, como é o caso do Reino Unido⁴⁸⁷ e da Espanha⁴⁸⁸.

⁴⁸⁶ AEAT. Disponível em: https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/en_gb/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/codigo-buenas-practicas-tributarias/conclusiones-pleno-2_11_2015-cbpt.html Acesso em 29.01.2025.

⁴⁸⁷ No Reino Unido, qualquer pessoa pode solicitar uma resolução alternativa de disputas em caso de divergência com o HMRC (Her Majesty's Revenue and Customs). Um mediador da HMRC treinado em habilidades e técnicas de mediação trabalhará com o contribuinte e o agente da HMRC que está lidando com o caso, concentrando-se nas áreas que precisam ser resolvidas e no restabelecimento das comunicações, se necessário. A resolução alternativa de litígios pode ser usada quando o contribuinte tiver alguma divergência com a HMRC, inclusive no procedimento que antecede o lançamento. Por não se tratar de um procedimento previsto em lei, a HMRC reserva-se o direito de rejeitar solicitações que não considere apropriadas para resolução alternativa de disputas. (Disponível em: <https://www.gov.uk/guidance/tax-disputes-alternative-dispute-resolution-adr> Acesso em: 29.01.2025)

⁴⁸⁸ Na Espanha, a categoria das atas com acordo (*actas de acuerdo*) é prevista no artigo 155 da Lei Geral Tributária (LGT) como um instrumento jurídico que permite a finalização convencional do procedimento tributário de lançamento dos tributos por meio de um acordo entre a Administração e o contribuinte, em situações de incerteza, tanto na aplicação da norma tributária quanto na estimativa da base imponible. Assim dispõe, os arts. 155 e 188 da LGT:

“Artículo 155. Actas con acuerdo.

1. Cuando para la elaboración de la propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, o cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta, la Administración tributaria, con carácter previo a la liquidación de la deuda tributaria, podrá concretar dicha aplicación, la apreciación de aquellos hechos o la estimación, valoración o medición mediante un acuerdo con el obligado tributario en los términos previstos en este artículo.

(...)

Artículo 188. Reducción de las sanciones.

1. La cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas según los artículos 191 a 197 de esta Ley se reducirá en los siguientes porcentajes: a) Un 65 por ciento en los supuestos de actas con acuerdo previstos en el artículo 155 de esta Ley.”

Sem prejuízo do diálogo informal entre Fisco e contribuintes para resolver questões fáticas ou jurídicas que possam interferir no surgimento ou quantificação da obrigação tributária, nos países em que existem procedimentos formais voltados à obtenção do consenso, discute-se se eles podem ser identificados como uma espécie de transação preventiva de litígios, figura esta que, embora não encontre previsão expressa em nosso Código Tributário Nacional, mereceu a atenção da doutrina pátria.

Em outras palavras, resta analisar se os acordos de conformidade cooperativa, nos países em que são formalizados, poderiam também se enquadrar como um contrato de transação, e, em caso afirmativo, se isso por si só impediria sua utilização no Brasil como forma de prevenir conflitos fiscais.

4.2.1. O instituto da transação tributária

A solução consensual dos conflitos via autocomposição não se dá apenas por meio de conciliação ou mediação, onde haverá sempre um terceiro imparcial facilitando ou auxiliando as partes a chegarem a um acordo, mas também por via direta.

Esse acordo direto entre as partes pode resultar na total aceitação de uma delas à posição da outra – casos em que se dará a renúncia ou a submissão – mas haverá hipóteses em que essa compreensão não será tão simples. Surge como alternativa a figura da transação, quando, diante de um conflito de interesses, cada uma das partes cede um pouco para se chegar a um consenso entre elas.⁴⁸⁹

Em sentido técnico, transação indica o contrato pelo qual as partes, mediante concessões recíprocas, previnem ou encerram um litígio. Embora seja um instrumento tradicionalmente adotado para a solução de litígios, existe uma tendência mundial no aumento de sua utilização também no que se refere à prevenção de conflitos.

No Brasil, a matéria encontrou regramento no Código Civil de 1916, no qual a transação vinha prevista como forma de extinção das obrigações (artigos 1.025 a 1.036). Contudo, a lei civil desde sempre admitiu a possibilidade de transações preventivas de litígios, o que, aliás constava de maneira expressa do texto do art. 1.025 do Código anterior.⁴⁹⁰

No atual Código Civil Brasileiro, a transação, acompanhando a tendência doutrinária dominante, aparece não mais como uma forma de extinção de obrigações, mas como contrato nominado no Capítulo XIX (“Da Transação”), do Título VI (“Das Várias Espécies de

⁴⁸⁹ Destaque-se que as partes também podem chegar a uma transação em um procedimento de mediação ou conciliação, mas trataremos aqui do acordo direto entre Fisco de um lado e contribuinte de outro.

⁴⁹⁰ CC/1916. Art. 1.025 É lícito aos interessados prevenirem, ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas.

Contrato”), do Livro 1 (“Do Direito das Obrigações”), da Parte Especial, nos artigos 840 a 850.

E é também como contrato nominado que a transação veio a ser acolhida na maioria dos Códigos Civis forâneos, inclusive no Código Civil francês, o Código de Napoleão, vigente ainda nos dias atuais.⁴⁹¹

De fato, o objetivo da transação não é extinguir obrigações, como pensava o legislador do Código de 1916, mas prevenir ou extinguir litígios, mediante concessões recíprocas.

Nem se pode afirmar que com a transação apenas se extingam obrigações, pois para prevenir ou resolver um conflito muitas vezes a transação altera e até mesmo institui novas obrigações.⁴⁹²

Quanto aos elementos para que se dê uma transação, a doutrina costuma apontar como necessárias a existência ou iminência de um conflito, a intenção de pôr fim ao conflito e a reciprocidade de concessões.

4.2.1.1. Do conflito

Para João Baptista Villela a transação, um antiquíssimo instituto, teria nascido com o próprio conflito, que, por sua vez, é inerente à convivência humana.⁴⁹³

No entanto, diverge a doutrina sobre o que deve ser entendido como conflito para fins de viabilizar uma transação. Essa divergência de entendimento quanto ao próprio conceito de conflito vem bem sintetizada por Tarsila Fernandes, Procuradora Federal com doutoramento em Direito, que dedicou sua dissertação de mestrado para tratar da transação tributária:

Quanto ao primeiro elemento, isto é, o conflito, existem divergências doutrinárias no sentido do que pode ser considerado conflito para fins de transação. Vale dizer, alguns doutrinadores entendem que basta uma relação jurídica litigiosa, outros defendem que

⁴⁹¹ IGLESIAS, Álvaro Núñez; SANTOS, Francisco Javier Andrés; OSLE, Rafael Domingo. **Código Civil Francés. Estudio Preliminar y Notas** (The French Civil Code. Translation into Spanish, Introduction and Notes). 2023. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=4134659> Acesso em: 05.10.2023.

“Artículo 2044. La transacción es un contrato por el que las partes ponen término a un pleito comenzado o previenen otro que podría iniciarse. Este contrato debe redactarse por escrito.”

⁴⁹² Ainda na vigência do Código de 1916, J.M de Carvalho Santos diverge, negando a natureza contratual da transação:

“A verdade é outra: a transação não produz nem pode produzir uma obrigação, mas apenas, algumas vezes, uma promessa ou uma declaração, se a prestação recíproca não é de natureza a ser executada imediatamente. Os elementos do contrato que ela contém, relativos à capacidade, objeto, modo, prova, etc., são comuns a muitos outros atos jurídicos, que nem por isso se consideram contratos, como muito bem adverte o exímio CARVALHO DE MENDONÇA (*Doutrina e Prática das Obrigações*, cit, n. 373). Haja vista, como exemplo, o compromisso.” (CARVALHO SANTOS, J. M. **Código Civil Brasileiro interpretado**. V. XIII. 9. ed. São Paulo: Livraria Freitas Bastos, 1964, p. 351-352)

Contudo, o atual Código Civil prevê expressamente a natureza contratual da transação, e como tal, a transação produz novas obrigações, de execução imediata ou não.

⁴⁹³ VILLELA, João Baptista. Sobre a Transação no Novo Código Civil. In: **Anais do “EMERJ Debate o Novo Código Civil”**. p. 123. Disponível em: https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/anais_onovocodigocivil/anais_especial_1/Anais_Parte_I_revistaemerj_123.pdf Acesso em 06.10.2023

deve haver relação jurídica da qual efetivamente surja uma dúvida, e há ainda aqueles que consideram que se faz mister a existência de uma relação jurídica litigiosa e duvidosa.⁴⁹⁴

Se se entender pela necessidade da existência de um conflito, e se a noção de conflito se confundir com a de litígio, estaríamos diante de um conceito bastante restrito de transação, que não se coaduna com a lógica preventiva. Isso porque, no sentido técnico-jurídico, entende-se por litígio a demanda proposta em juízo após a citação do réu.⁴⁹⁵

Essa definição limitada de litígio é dada por De Plácido e Silva, para quem “*quer o vocábulo exprimir propriamente a controvérsia ou a discussão formada em juízo, a respeito do direito ou da coisa, que serve de objeto da ação ajuizada*”.⁴⁹⁶

A compreensão de uma relação jurídica litigiosa em seu sentido técnico estrito fez com que alguns autores entendessem como dispensável a existência de um litígio para possibilitar uma transação, bastando a existência da *res dubia*, como lecionava SERPA LOPES.

No entanto, também o conceito de dúvida leva a discussões sobre a natureza objetiva ou subjetiva da incerteza, discussões essas que desviam o foco e podem limitar indevidamente o uso da transação.⁴⁹⁷

⁴⁹⁴ FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. **Transação Tributária. O direito brasileiro e a eficácia da recuperação do crédito público à luz do modelo norte-americano**. Curitiba: Juruá Editora. 2014, p. 32.

⁴⁹⁵ CPC/2015. Art. 240. A citação válida, ainda quando ordenada por juízo incompetente, induz litispendência, torna litigiosa a coisa e constitui em mora o devedor, ressalvado o disposto nos arts. 397 e 398 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil).

⁴⁹⁶ SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. 32. ed. Atual. por Nagib Slaib Filho e Priscila Pereira Vasques Gomes. Rio de Janeiro: Forense: 2016.

“LITÍGIO. Derivado do latim *litigium*, de *litigare* (litigar), quer o vocábulo exprimir propriamente a controvérsia ou a discussão formada em juízo, a respeito do direito ou da coisa, que serve de objeto da ação ajuizada.

A rigor, pois, litígio entende-se a demanda proposta em Justiça, quando é contestada.

Pela contestação, o juízo se forma. E o *judicium suscipit*, tecnicamente, quer significar a própria contestação, que vem determinar ou marcar a fase litigiosa da demanda. Assim, somente há litígio em processo contencioso, onde haja formação de juízo para discussão da causa.”

⁴⁹⁷ Em sua Dissertação de Mestrado em Direito pela UFMG defendida em 2004, intitulada “A Transação no Direito Tributário”, Paulo Ricardo Souza Cruz esclarece a controvérsia em torno da relação jurídica que pode vir a ser objeto de uma transação:

“Em suma, quanto à natureza da relação jurídica objeto da transação, temos 3 correntes básicas, que entendem ser necessário: a) apenas que a relação jurídica seja duvidosa (*res dubia*); b) apenas que a relação jurídica seja litigiosa (*res litigiosa*); e c) que a relação jurídica seja litigiosa e duvidosa (*res litigiosa et dubia*).

Dentre aqueles que defendem a necessidade da presença da *res dubia* para a existência da transação, discute-se, ainda, se a dúvida deve ser identificada objetiva ou subjetivamente.

A corrente objetivista pretende que deva haver uma dúvida real sobre a sorte da lide, de forma que não poderia haver transação quando o direito de uma das partes fosse incontestável, não devendo o juiz homologar o acordo que assim lhe fosse submetido, pois não haveria verdadeira transação. Essa posição, evidentemente, traz grande insegurança para as transações, mesmo se enfatizando que esta não deveria ser posição corriqueiramente assumida pelo juiz.

A corrente subjetivista, por outro lado, considera caracterizada a dúvida desde que ela surja no espírito das partes que transigem. É o critério que prevalecia no direito romano e que foi adotado pelo artigo 779 do Código Civil alemão (B.G.B.), tendo também prevalecido na doutrina majoritária francesa e alemã, segundo informa SERPA LOPES.” (CRUZ, Paulo Ricardo Souza. **A transação no Direito Tributário**. Dissertação de mestrado. 2004. Disponível em:

Trata-se de debate incompatível com o movimento universal de acesso à Justiça, que privilegia formas conciliatórias, não contenciosas, que Capelletti cunhou de “Justiça Coexistencial”⁴⁹⁸, para indicar que estas formas não substituem, mas coexistem com o tradicional processo judicial.

Assim, a existência de um litígio só pode ser aceita como um requisito para que se dê uma transação se a expressão for compreendida em um sentido amplo, “*como um processo ou estado em que duas ou mais pessoas divergem em razão de metas, interesses ou objetivos individuais percebidos como mutuamente incompatíveis*”.⁴⁹⁹

Pouco importa que a relação jurídica seja litigiosa, ou duvidosa, bastando que haja uma divergência para que esta possa vir a receber uma solução transacional. E se o conflito é algo inerente à convivência humana, é também uma marca da vida em sociedade, embora esta seja em suma um empreendimento cooperativo.

4.2.1.2. Acordo de vontades

Viu-se que o conflito só pode se apresentar como elemento essencial para que se dê uma transação se como tal compreendermos uma divergência, um desentendimento, a expressão ou manifestação de um estado de incompatibilidade entre duas ou mais partes.⁵⁰⁰

O segundo elemento da transação seria então a intenção de colocar fim ao conflito, o acordo de vontades, a vontade convergente das partes de solucionar as divergências existentes entre elas.⁵⁰¹ Tendo-se a transação como um contrato, era de se esperar esse elemento volitivo, vez que todo contrato é um acordo de vontades.

Como uma espécie de contrato, a transação deve resultar da vontade livre das partes, tanto que pode ser anulada em caso de vícios do consentimento.⁵⁰² Esse elemento essencial dos contratos, em princípio, poderia levantar questionamentos quanto à possibilidade de utilização do instituto da transação pela Administração Pública, dúvida esta facilmente afastada pela

<https://trfl.jus.br/dspace/bitstream/123/116555/1/A%20transa%C3%A7%C3%A3o%20no%20direito%20tribut%C3%A1rio.pdf> Acesso em 16.10.2023)

⁴⁹⁸ CAPPELLETTI, Mauro. Os métodos alternativos de solução de conflitos no quadro do movimento universal de acesso à justiça. In: **Revista de Processo. IBDP**. V. 19. N. 74, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994, p. 82–97.

⁴⁹⁹ BRASIL. **Manual de Mediação Judicial**. Brasília: Conselho Nacional de Justiça, 2016, p. 49.

⁵⁰⁰ BRASIL. **Manual de Mediação Judicial**. Brasília: Conselho Nacional de Justiça, 2016, p. 54.

⁵⁰¹ FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. **Transação Tributária. O direito brasileiro e a eficácia da recuperação do crédito público à luz do modelo norte-americano**. Curitiba: Juruá Editora. 2014, p. 33.

⁵⁰² O Código Civil permite anular a transação por dolo, coação ou erro essencial quanto à pessoa ou coisa controversa (art. 849).

simples constatação dos inúmeros exemplos de contratos de direito público.⁵⁰³

De fato, a tradicional concepção do contrato fundada na autonomia das partes e no dogma da ampla liberdade contratual veio sendo substituída no último século por uma ideia de autonomia da vontade não mais como um fenômeno psicológico, mas no sentido de uma vontade apreendida pelo Direito.

O advento do Estado Social revelou verdadeira alteração no conceito de autonomia da vontade, em um processo que Vilhena denominou de “*dessubjetivação do jogo de interesses*”⁵⁰⁴, com a apropriação da vontade pelo Direito. A vontade a ser exercida é aquela regulada pelo Direito e nos termos da lei.⁵⁰⁵

Hoje é reconhecida a existência de normas cogentes nos vários ramos do direito, que limitam a autonomia contratual das partes, como nas relações de consumo, nos contratos de trabalho e nos contratos de adesão. Em nenhum dos exemplos citados existe a liberdade plena de estipulação de obrigações pelas partes, sem que, no entanto, se lhes neguem a natureza contratual.

Se o desenho do contrato clássico enfrentou sua crise no Direito Privado, no campo do Direito Administrativo também se vislumbrou uma mudança de paradigma na compreensão de conceitos tradicionais, como da imperatividade e unilateralidade dos atos administrativos, além do conceito de vinculação do administrador às disposições previstas estritamente na lei.

Destacando que mesmo alguns atos administrativos estrito senso – que não configuram negócios jurídico-administrativos –, em algumas situações, dependem em algum grau da vontade do administrado, Batista Júnior pondera que nos contratos administrativos, “*a Administração despe-se de significativa parcela de seu poder de império*”, e que, embora reste ao administrado, na maior parte das vezes, a opção entre contratar ou não, estão presentes “*duas declarações volitivas que se fundem em uma totalidade dotada de sentido*”: a do administrado, que irá aderir ou não à proposta, e a “vontade administrativa”, entendida esta como uma vontade normativa em seu sentido mais amplo.⁵⁰⁶

Antes, contudo, de passarmos a uma análise dessa “vontade administrativa”, cumpre

⁵⁰³ Apesar de sujeitos a princípios especiais, tais como a imparcialidade, a publicidade e a transparência, é fato que a Administração celebra inúmeros contratos, seja para a aquisição de bens ou serviços, seja para a obtenção de mão-de-obra, seja para a gestão associada para a prestação de serviços públicos, etc.

⁵⁰⁴ VILHENA, Paulo Emilio Ribeiro de. **O contrato de trabalho com o Estado**. 2. ed. São Paulo: LTr, 2002.

⁵⁰⁵ Sobre a evolução da autonomia da vontade como elemento das relações contratuais, cf. MAGALHÃES, Gustavo Alexandre. **Convênios Administrativos: uma proposta de releitura do seu regime jurídico à luz de sua natureza contratual**. Tese de Doutorado. Faculdade de Direito da UFMG, Belo Horizonte, 2011, p. 153-206.

⁵⁰⁶ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Transações Administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 215-242.

ponderar que mesmo a participação do administrado ganha novos contornos, não limitados apenas a aceitar ou rejeitar uma proposta da Administração.

O surgimento de novas formas de gestão e mais modernas categorias de atos negociais em busca de uma “*administração pública de resultados*” não passou ao largo da doutrina administrativista. Juliano Heinen chama a atenção para o surgimento, ano a ano, de novos modelos negociais praticados pelos entes estatais, na medida em que a interação do Poder Público com a sociedade cada vez mais passa pelo consenso, e não pela unilateralidade.⁵⁰⁷

Se, de um lado, a vontade do administrado não se limita apenas a aderir ou rejeitar as condições unilateralmente impostas pela administração, de outro, rompe-se o dogma da vinculatividade do ato administrativo, dogma este que afastaria a possibilidade de ser firmado um contrato pela Administração, dada a ausência de um elemento essencial a qualquer contrato, qual seja, a autonomia da vontade.

Essa resistência em admitir a existência de contratos administrativos pode ser atribuída em grande parte à doutrina germânica e italiana, que, no início do século XX, se recusavam a aceitar o acordo de vontades como elemento de uma relação jurídica entabulada pela administração.

Na Alemanha, OTTO MAYER afirmava a incompatibilidade entre contrato e ação administrativa, mais especificamente a incompatibilidade, de um lado, entre a liberdade negocial, a igualdade das partes e o consenso, e, de outro, a vinculação à legalidade, a função administrativa e a sujeição ao interesse geral.⁵⁰⁸

Apesar das ressalvas da doutrina, a convivência prática com uma série de acordos administrativos fez com que a jurisprudência alemã tivesse que lidar com essa forma de atuação administrativa, tendo o BVerwG, em 1966, superado a teoria administrativa clássica que negava

⁵⁰⁷ “Esse crescente surgimento de novas e diversas categorias negociais vem a responder a exigência de se ofertar uma verdadeira ‘**administração pública de resultados**’, na busca inquieta pela prestação de serviços públicos de qualidade, alavancados pela tentativa de se ter um menor déficit público possível. Tal realidade faz nascer ou encontrar novas formas de gestão ou métodos alternativos que servem para reduzir os gastos públicos, na tentativa de fornecer, portanto, serviços públicos de qualidade para os cidadãos.

Atrelado a este fundamento, o **consenso** ganha, atualmente, cada vez mais espaço, realçando, portanto, a figura do **negócio jurídico (Rechtsgeschäft)**, em detrimento do **ato administrativo**, este último marcado pela **unilateralidade**. Não é à toa que, na última década, inúmeras leis aumentaram ainda mais a interação público-privada na gestão das tarefas administrativas. (HEINEN, Juliano. **Curso de Direito Administrativo**. 2. ed., revis., ampl. e atual., Salvador: JusPodivum, 2021, p. 1140-1141 – destaques no original)

⁵⁰⁸ CORREIA, Jorge André de Carvalho Barreira Alves. **Contrato e Poder Público Administrativo**. Tese de Doutorado. Orientação Professor Doutor Pedro Costa Gonçalves. Faculdade de Direito Universidade de Coimbra, 2015, p. 14. Disponível em: <<https://estudogeral.uc.pt/bitstream/10316/28930/1/Contrato%20e%20Poder%20P%C3%BAblico%20Administrativo.pdf>> Acesso em: 15.10.2023

validade aos acordos contratuais celebrados entre os particulares e a Administração.⁵⁰⁹

Atualmente não se discute mais a viabilidade e adequação dos contratos como forma de atuação administrativa, não havendo como negar, como bem ponderou Darcy Bessone, que *“o contrato administrativo ou de Direito Público constitui já, construção vitoriosa, à qual não falta, sequer, uma teoria geral. A vozes discordantes vão rareando e, o que mais importa, não são, do ponto de vista lógico, poderosas e persuasivas”*.⁵¹⁰

Na Alemanha, a VwVfG⁵¹¹, de 25 de maio de 1976, positivou o contrato jurídico administrativo nos seus §§ 54 a 61 (Parte IV), consagrando expressamente no § 54 o princípio geral da admissibilidade dos contratos de direito público para a constituição, modificação ou extinção de relações jurídico-públicas, sempre que uma norma jurídica não prescreva o contrário.⁵¹²

A consagração no direito alemão da atuação administrativa contratual seria, posteriormente, seguida em outros ordenamentos jurídicos europeus, como na Itália, com o reconhecimento dos *“accordi amministrativi”* sobre o exercício de poderes públicos concluídos

⁵⁰⁹ cf. BVerwGE (Bundesverwaltungsgericht, que é o Tribunal Federal de Administração da Alemanha) 23, 213 (tradução livre). Disponível em: <https://www.servat.unibe.ch/dfr/vw023213.html> Acesso em: 15.10.2023

“O caso agora a ser decidido é claramente uma avaliação de um contrato que visa regular finalmente as relações de direito público entre a autoridade de construção e o cidadão no que diz respeito às obrigações do cidadão ao abrigo dos Regulamentos de Garagem do Reich. A validade jurídica dos acordos contratuais, que se destinam a substituir a formação de relações de direito público entre cidadãos e autoridades através de atos administrativos, determinada pela teoria administrativa clássica, em particular por Otto Mayer (‘Sobre a Doutrina dos Contratos de Direito Público’ [Arquivo de Direito Público, Vol. 3, p. 1 e segs.]), foi negada sob o argumento de que os contratos entre cidadãos e o poder estatal - os chamados contratos de subordinação - eram conceitualmente impossíveis porque careciam da igualdade das partes, que é essencial para a celebração de contratos. Leia-se: um contrato exige ‘contrapartes iguais, sujeitos coordenados’. Esta opinião jurídica, que foi largamente superada pela jurisprudência do Tribunal Administrativo Superior da Prússia, já não é partilhada pela doutrina predominante hoje. (...) Entre outros, Forsthoff (Textbook of Administrative Law, 8ª ed., p. 249 f.) fez uma declaração particularmente clara com razões convincentes para a visão de que a ação administrativa moderna, dada a sua diversidade, já não se baseia no cumprimento unilateral de obrigações do Estado, limitadas a estabelecer padrões e aplicá-los na forma de um ato administrativo e, portanto, não podem prescindir de complementá-los com ‘atos jurídicos consensuais’ (da mesma forma já Laband [Arquivo de Direito Público, Vol. 26 p. 365]).

Na opinião do Senado, este compromisso fundamental já é impulsionado pelos princípios inerentes ao direito administrativo moderno - que também cresceram extraordinariamente no seu âmbito quantitativo de aplicação - de ter em conta a boa-fé e a confiança, mantendo o princípio da proporcionalidade e o cuidadoso exercício da discricionariedade, no que é comparado ao direito tradicional. As ações administrativas exigem, na verdade, um desenho flexível e elástico das circunstâncias do caso individual. O reconhecimento fundamental da legalidade dos atos administrativos sob a forma de contratos de direito público também leva em conta, em excelente medida, o estatuto jurídico do cidadão, que antes era visto apenas como um objeto administrativo, no moderno Estado constitucional em comparação com as ideias do estado autoritário.”

⁵¹⁰ ANDRADE, Darcy Bessone de Oliveira. **Do Contrato - Teoria geral**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 57-58.

⁵¹¹ *Verwaltungsverfahrensgesetz*.

⁵¹² Lei de Procedimento Administrativo (VwVfG). Tradução livre. Disponível em: <https://www.gesetze-im-internet.de/vwvfg/> Acesso em: 15.10.2023

“Seção 54. Admissibilidade do contrato de direito público

A relação jurídica na área do direito público pode ser estabelecida, alterada ou extinta por contrato (contrato de direito público), desde que com esta não entrem em conflito disposições legais. Em particular, em vez de emitir um ato administrativo, a autoridade pode celebrar um contrato de direito público com a pessoa a quem, de outra forma, dirigiria o ato administrativo.”

no procedimento administrativo entre a administração e os particulares; em Portugal, primeiro com a admissibilidade de “*contratos com objeto passível de ato administrativo*” e, mais tarde, de “*contratos endoprocedimentais e demais contratos sobre o exercício de poderes públicos*”; e, na Espanha, com o instituto da “*terminación convencional del procedimiento administrativo*”.⁵¹³

Em verdade, o acolhimento do contrato administrativo, mais do que uma questão dogmática, é um problema jurídico-positivo, uma vez que a sua aceitação plena dependerá de uma escolha feita pelo ordenamento jurídico.⁵¹⁴

No Brasil, a utilização dos acordos administrativos como instrumentos de atuação do Poder Público remonta ao Decreto-lei nº 200/67, com a figura dos convênios, inicialmente previstos para entabular avenças entre entes federativos e órgãos públicos entre si.

Contudo, a autorização para celebração de acordos entre particulares e a Administração já vinha expressa no Código Tributário Nacional, que, desde 1966, prevê a possibilidade de transação entre os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária para extinguir litígios e, em consequência, o próprio crédito tributário.⁵¹⁵

De lá pra cá, os convênios tiveram sua utilização ampliada, podendo disciplinar também relações entre órgãos públicos e entes privados, surgiram novos tipos de acordos administrativos, nominados⁵¹⁶ e inominados, bem como leis esparsas previram a possibilidade de celebração de acordos em matéria tributária entre a Administração Fiscal e o contribuinte para, mediante concessões mútuas, extinguir litígios porventura existentes.

Atualmente, o acordo administrativo é considerado como um instrumento necessário e legítimo de atuação da Administração, correspondendo às demandas por uma administração flexível, adaptável a casos atípicos, e, sobretudo, a uma concepção moderna e democrática de

⁵¹³ Para uma evolução detalhada dos acordos administrativos em países europeus, cf. CORREIA, Jorge André de Carvalho Barreira Alves. **Contrato e Poder Público Administrativo**. Tese de Doutorado em Direito, na área de especialização de Direito Público, elaborada sob a orientação do Professor Doutor Pedro Costa Gonçalves, Faculdade de Direito Universidade de Coimbra, 2015, p. 440-484. Disponível em: <<https://estudogeral.uc.pt/bitstream/10316/28930/1/Contrato%20e%20Poder%20P%C3%ABlico%20Administrativo.pdf>> Acesso em: 15.10.2023

⁵¹⁴ CORREIA, Jorge André de Carvalho Barreira Alves. *Op. cit.*, p. 440. Disponível em: <<https://estudogeral.uc.pt/bitstream/10316/28930/1/Contrato%20e%20Poder%20P%C3%ABlico%20Administrativo.pdf>> Acesso em: 15.10.2023

⁵¹⁵ Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional):

Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em *determinação* de litígio e consequente extinção de crédito tributário.

Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.

⁵¹⁶ Citem-se, como exemplos, Termos de Ajustamento de Conduta (TACs), Protocolos de Intenção, Contratos de gestão, Termos de Parceria, Acordos concorrenciais no âmbito do CADE, Acordos no âmbito de Agências Reguladoras, Acordos de leniência, Termos de Parceria, Termos de fomento e de colaboração, Acordos no âmbito da mediação e da autocomposição administrativas.

administração no Estado de Direito, que vê o cidadão não como um mero subordinado, mas como um sujeito de direito parceiro da administração, que, na medida do possível, pode e deve participar de forma co-responsável na gestão administrativa.

4.2.1.3. Concessões recíprocas

O contrato de transação é um contrato sinalagmático: as partes devem realizar concessões mútuas com a intenção de compor o conflito. Nesse sentido, Laurent critica a definição do instituto trazida pelo Código Civil francês, para o qual *“a transação é um contrato pelo qual as partes resolvem uma disputa existente ou evitam uma disputa futura”*⁵¹⁷:

Todos os autores criticam esta definição; eles dizem, e com razão, que ela pode se aplicar a atos que não são transação, e que não contém os elementos essenciais que distinguem este contrato. O autor que desiste de sua pretensão também põe fim a uma lide, e nem por isso é uma transação nem mesmo uma convenção, mas um ato unilateral que o réu não precisa aceitar. Igualmente a aquiescência pura e simples do réu na ação contra ele intentada também encerra a lide, e nem por isso é uma transação. (...) O que diferencia a transação de outros atos jurídicos que também têm como efeito a terminação de uma lide é que aquela implica um sacrifício recíproco, enquanto a desistência e a aceitação são renúncias unilaterais, seja do autor, seja do réu.⁵¹⁸

Na transação, cada um dos transatores sacrifica uma parte da vantagem que poderia esperar, a fim de manter a paz entre eles, seja pela desvantagem em se aguardar o longo trâmite de um processo administrativo e/ou judicial, seja pela preservação de uma boa relação presente e futura, baseada na confiança mútua.

Não é necessário que os sacrifícios mútuos sejam equivalentes, bastando que cada uma das partes abra mão de uma parcela de sua pretensão para a prevenção ou extinção do conflito.

Acrescente-se que a existência de concessões recíprocas deve ser considerada em termos objetivos, sem considerações psicológicas relativamente a saber se ambas as partes, no seu íntimo, abriram mão de parte de um direito que acreditavam ter.

É possível que em um conflito uma das partes saiba que não está com a razão, e que inclusive já tenha concordado com o direito material pleiteado pela outra. Tanto é assim que se admite a transação mesmo nos processos de execução de título judicial ou extrajudicial, sendo vários os precedentes do Superior Tribunal de Justiça admitindo a transação em casos que tais.⁵¹⁹

⁵¹⁷ « Article 2044. La transaction est un contrat par lequel les parties terminent une contestation née ou préviennent une contestation à naître. Ce contrat doit être rédigé par écrit. »

⁵¹⁸ LAURENT, F. **Principii di Diritto Civile**. V. XXVIII. Trad. em italiano por Alberto Marghieri. Milano: Dottor Leonardo Vallardi editore, 1886, p. 255 – tradução livre.

⁵¹⁹ Por todas, confira-se o REsp n. 2.062.295/DF, relatora Ministra Nancy Andrigli, Terceira Turma, julgado em 8/8/2023, DJe de 14/8/2023.

Nesse caso, a parte que tem o direito a seu favor abre mão de parte dele para evitar que o conflito perdure por mais tempo, enquanto a parte executada abre mão de postergar o cumprimento da sua obrigação, entregando ao credor desde já o objeto da sua pretensão.

Como bem ponderou Paulo Ricardo Souza Cruz, “*no mundo fático, deixar de manter uma discussão judicial, embora sem qualquer fundamento jurídico relevante, e deixar de esgotar todos os recursos judiciais existentes, são concessões, sim*”.⁵²⁰

Por meio da transação visa-se pôr termo a uma situação de incerteza, e ainda que haja certeza sobre determinada situação jurídica, nada garante que o credor irá, nem quando irá satisfazer materialmente a sua pretensão.⁵²¹

A necessidade de concessões mútuas, característica da figura transacional, também ensejou a discussão sobre a possibilidade de utilização do instituto pela Administração Pública. Nesse sentido, o então Consultor-Geral da República, Saulo Ramos, em parecer posteriormente publicado na Revista de Direito Administrativo⁵²², advogava a incompatibilidade da transação preventiva com a indisponibilidade do interesse público, na ausência de norma legal autorizativa.

Esse debate, assim como o relativo à manifestação da vontade administrativa, perpassa a discussão sobre a famigerada indisponibilidade do interesse público, conceito indeterminado que, como tal, sofreu significativa evolução no Direito Administrativo.

Na filosofia política, o bem comum oferece um caminho para explorar a relação entre interesses particulares e interesses comunitários. A definição clássica de bem comum, formulada na Idade Média com base em princípios aristotélicos, referia-se “*a um bem próprio e alcançável apenas pela comunidade, mas partilhado individualmente pelos seus membros*”.⁵²³

⁵²⁰ CRUZ, Paulo Ricardo Souza. **A transação no Direito Tributário**. Dissertação de mestrado. Faculdade de Direito da UFMG, 2004, p. 34. Disponível em: <https://trfl.jus.br/dspace/bitstream/123/116555/1/A%20transa%C3%A7%C3%A3o%20no%20direito%20tribut%C3%A1rio.pdf> Acesso em 16.10.2023

⁵²¹ João Batista Villela, citando Carnelutti, destaca que:

“(…) para além do mal-estar e até mesmo da incerteza do resultado, atua sobre a mente dos que se acham em conflito os *custos* da lide, o que levaria Carnelutti a assinalar que *transigir* pode ser uma opção a ter-se em conta, mesmo quando o resultado favorável da demanda seja certo. Tudo vai depender, ainda, de uma ponderação do tipo *custos e benefícios*. A transação será boa, observa Carnelutti, todas as vezes que o seu preço ‘for menor que o preço da vitória’.” (VILLELA, João Baptista. Sobre a Transação no Novo Código Civil. In: **Anais do “EMERJ Debate o Novo Código Civil”**, p. 123. Disponível em: https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/anais_onovocodigocivil/anais_especial_1/Anais_Parte_I_revistaemerj_123.pdf Acesso em 06.10.2023

⁵²² RAMOS, Saulo. Responsabilidade civil do estado - Culpa recíproca – Transação. In: **Revista de Direito Administrativo**, [S. l.], v. 166, p. 156–166, 1986. DOI: 10.12660/rda.v166.1986.45343. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/45343>. Acesso em: 16 out. 2023.

⁵²³ Dupré, Louis. The Common Good and the Open Society. In: **The Review of Politics**. V. 55. N. 4, 1993, p. 687–712. Disponível em: <http://www.jstor.org/stable/1407612>. Acesso em: 23.10.2023.

Nessa qualidade, o bem comum, ao mesmo tempo comunitário e individual, não coincide com a soma total de determinados bens e não serve a ninguém em particular. Há uma ênfase na obrigação relacional de cuidado que os membros de uma comunidade compartilham através da figura do Estado.

Enquanto adotada uma concepção privatista de Estado, cujo fim seria proteger os interesses privados dos seus membros, as noções de bem comum e interesse público coincidiram com a garantia da liberdade de expressão, igualdade de oportunidades e liberdade de voto.

Contudo, a ideia de supremacia do interesse público, estabelecida na base do Direito Administrativo e seguida da noção de indisponibilidade do interesse público, como conceito intemporal, ganha um novo foco com o Estado Providência, onde o espectro de interesses públicos atinge um leque tão heterogêneo como os próprios interesses privados.⁵²⁴

Por outro lado, vai se tornando impossível identificar o bem comum ante os inúmeros e mais diversos interesses privados, o que transforma em um verdadeiro desafio eleger quais interesses merecem a proteção e promoção estatal.

É preciso repensar o papel do Estado para lidar com os principais desafios das atuais sociedades, plurais na sua essência, para que se persiga o bem comum, que só pode ser agora alcançado pela combinação e composição concertada dos diversos interesses públicos reconhecidos pelo ordenamento, cujo atendimento deve ser sopesado e articulado coletivamente.

A questão se apresenta não como uma crítica da supremacia do interesse público, de resto reconhecida como princípio constitucional implícito, como bem pontua Bruno Miragem, mas qual o seu conteúdo e eficácia no contexto do Estado Democrático de Direito.⁵²⁵

4.2.2. Do momento de celebração da transação

Vistos os elementos gerais da transação, ficou claro que não existem óbices inafastáveis à sua celebração pela Administração Pública como forma de prevenir ou solucionar conflito, seja ele administrativo ou judicial.

Além de expressa no Código Civil brasileiro, a transação preventiva de litígios segue a lógica da desjudicialização que movimenta toda a releitura universal do acesso à justiça, ao partir do pressuposto que o Poder Judiciário não detém a exclusividade de solucionar os

⁵²⁴ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio constitucional da eficiência administrativa**. 2. ed. rev. ampl. e atual. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2012, p. 56-57.

⁵²⁵ MIRAGEM, Bruno. **A Nova Administração Pública e o Direito Administrativo**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 49. Edição do Kindle.

conflitos que surgem na sociedade.

E se se evidenciam as vantagens óbvias quando o conflito é resolvido sem a necessidade de um julgamento, tanto para as partes como para o sistema, fica também evidente que a transação preventiva merece o prestígio que lhe vem sendo emprestado pela doutrina.

Para as partes, evitam-se as despesas altas com o litígio, além de se evidenciar uma satisfação maior do que aquela que adviria de um decreto judicial unilateral. Para a sociedade, desafoga o Judiciário e as instâncias administrativas para tratarem dos casos em que realmente não é possível obter o consenso, entregando uma justiça mais célere e eficiente. Para o Estado, além de agilizar o recebimento do crédito tributário e minimizar os custos com processos judiciais, aumenta a satisfação dos cidadãos e os convida à conformidade.

Pelas suas vantagens evidentes como instrumento de desjudicialização, a transação preventiva mereceu acolhimento na legislação nacional, que prevê, inclusive a sua celebração em conflitos envolvendo o poder público.⁵²⁶

A questão é que em nosso país o Código Tributário Nacional só prevê a figura da transação como forma de extinção do crédito tributário e ainda assim apenas com a finalidade de extinguir um litígio.⁵²⁷

No entanto – e há quase 20 anos atrás, ao publicar sua tese de doutoramento em Direito pela UFMG, Onofre Alves Batista Júnior já o alertava – as normas que regem o procedimento e a celebração de transações administrativo-tributárias não são normas que disciplinam a

⁵²⁶ Nesse sentido, são as seguintes disposições:

Lei nº 9.469/97

Art. 1º O Advogado-Geral da União, diretamente ou mediante delegação, e os dirigentes máximos das empresas públicas federais, em conjunto com o dirigente estatutário da área afeta ao assunto, poderão autorizar a realização de acordos ou transações para prevenir ou terminar litígios, inclusive os judiciais.

Lei nº 13.140/2015:

Art. 32. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão criar câmaras de prevenção e resolução administrativa de conflitos, no âmbito dos respectivos órgãos da Advocacia Pública, onde houver, com competência para:

- I - dirimir conflitos entre órgãos e entidades da administração pública;
- II - avaliar a admissibilidade dos pedidos de resolução de conflitos, por meio de composição, no caso de controvérsia entre particular e pessoa jurídica de direito público;
- III - promover, quando couber, a celebração de termo de ajustamento de conduta.

⁵²⁷ Código Tributário Nacional:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

- I - o pagamento;
- II - a compensação;
- III - a transação;
- (...)

Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário.

Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.

instituição de tributos, mas normas de Direito Administrativo!⁵²⁸ Isso porque a transação se opera no âmbito do poder de polícia fiscal, seja na criação de obrigações instrumentais (as chamadas “obrigações acessórias”), seja na atribuição de poderes à administração para fiscalizar e arrecadar os tributos, seja na aplicação ou não de penalidades tributárias.

Como modalidade de exercício do poder de polícia administrativa, não há nenhuma distinção essencial entre a fiscalização tributária e a fiscalização ambiental, por exemplo, no que se refere à natureza da atividade. Nem mesmo se pode dizer que a penalidade tributária é diversa das demais penalidades administrativas. Novamente recorrendo às lições do Professor mineiro:

O Direito Tributário, como ramo autônomo, tem, de específico, as normas atinentes à “instituição” de tributos. O Direito Tributário tem peculiaridades e princípios próprios apenas no que diz respeito ao exercício do poder tributário; para além das normas de “instituição dos tributos”, o Direito Tributário perde a sua identidade (ou autonomia) e transborda de forma incontestável para o Direito Administrativo.⁵²⁹

Assim, se de um lado a transação como modalidade de extinção do crédito tributário, por limitação expressa do CTN, só pode ser celebrada após a instauração de um litígio, seja ele administrativo ou judicial, não há nada no ordenamento jurídico brasileiro que impeça as partes da relação jurídico-tributária de celebrarem transação para tratar de outros temas, como mitigação ou simplificação de obrigações acessórias, regimes especiais de apuração de tributos, atendidas as particularidades do negócio do contribuinte, prazos diferenciados para atendimento das demandas de parte a parte, garantias em sede de processos judiciais, enfim, tudo daquilo que se refira ao “modo de administrar”, podendo as partes pela via do acordo estabelecer, alterar e aprimorar procedimentos para a execução das leis, nos limites destas mesmas leis.⁵³⁰

⁵²⁸ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Transações Administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 316.

⁵²⁹ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Op. cit.*, p. 318.

⁵³⁰ Nesse sentido, leciona Heleno Taveira Torres:

“Irretocável é a redação do dispositivo do CTN, ao facultar a transação tributária quando houver determinação de litígio. Válido relembrar a doutrina de José Casalta Nabais, acima referida, ao caracterizar a transação tributária como típico contrato fiscal, na espécie de contrato relativo à determinação da matéria colectável, e não como contrato relativo à cobrança do imposto (Nabais, 1994, p. 104-105). Explica o autor que as transações fiscais consistem em acordos com relação à obrigação tributária, que podem tanto ser sobre a sua determinação, quanto à sua exigibilidade, de modo que o instituto, aplicado ao direito tributário, mantém a função de prevenir ou terminar um litígio (p. 108-109). Litígio, como visto, é conceito jurídico diverso de processo. É certo que o processo pressupõe o litígio, mas a máxima inversa não é verdadeira. Litígio é situação de conflito, é a controvérsia entre as partes, que, quando instaurada perante a jurisdição do Estado, seja ela administrativa ou judicial, dá origem ao processo. Destarte, a única conclusão possível de ser alcançada é a de que a transação tributária, na estrutura trazida pelo CTN, é possível para a solução de litígio fiscal, o que, a seu turno, não está restrito aos débitos consolidados em processo, muito menos aos ajuizados perante o Poder Judiciário. Determinação de litígio, consoante referido pelo art. 171 do CTN, goza de uníssona hermenêutica, a remeter à resolução de litígio fiscal, da controvérsia entre Estado e contribuinte sobre a obrigação tributária e seu objeto, o crédito tributário. Tudo com vistas à extinção

Estes contratos, celebrados no domínio do direito público em geral, apenas são cabíveis quando a administração possua alguma discricionariedade no modo de execução das leis.

Surgem então as objeções a esta possibilidade no ramo do direito fiscal, dada a indisponibilidade do crédito tributário e o carácter vinculado da atividade administrativa do lançamento, ambos fundamentados na legalidade estrita em matéria tributária.

Ocorre que antes da ocorrência do fato gerador do tributo, não há que se falar sequer em crédito tributário, razão pela qual nada obsta a celebração de acordos entre Fisco e contribuinte como forma de prevenir conflitos.

Também no procedimento de aplicação da legislação tributária ao fato impositivo, embora já nascida a obrigação, ainda não há que se falar em crédito tributário, não sendo, portanto, viável invocar a sua indisponibilidade.

O fato é que, considerando a grande maioria dos tributos, que atualmente é sujeita a autolancamento, mesmo após a ocorrência de um fato concreto no mundo fenomênico, a sua subsunção a uma norma de tributação muitas vezes é complexa e nebulosa e demanda interpretação, sem falar nas muitas situações em que a aplicação da lei requer uma determinação prévia de fatos, que pode ser feita de modo unilateral pela autoridade administrativa, ou de forma concordada, entre o contribuinte e a Administração Tributária.⁵³¹

Portanto, se é verdade que a Administração deve se submeter ao conteúdo da lei, essa lei também pode ser aplicada diante de situações de prevenção do conflito tributário – conciliação, mediação ou transação – ou composição heterônoma desse conflito – arbitragem.⁵³²

deste último, nos termos do art. 156, III, do CTN. Nada na legislação brasileira permite o entendimento de que a transação tributária seria autorizada somente à resolução de débitos inscritos na dívida ativa da União ou ajuizados perante o Judiciário. Fosse assim, apenas a PGFN estaria legalmente habilitada a transigir em matéria fiscal, o que, repisamos, não é o caso.” (TÓRRES, Heleno Taveira. A competência da Receita Federal do Brasil para transações tributárias e a prevenção de litígios fiscais. In: OLIVEIRA, Francisco Marconi de. *et. al.* (Coord.). **Estudos Tributários e Aduaneiros: I Congresso da Receita Federal**. Brasília: RBF, 2024, p. 465-502, p. 496-497)

⁵³¹ Costuma-se apontar como precedente histórico do acordo preventivo sobre matéria fática o instituto alemão chamado de “acordo sobre os fatos” (*tatsächliche Verständigung*). O princípio da investigação, previsto no artigo 88, parágrafo 1, do Código Tributário Alemão, estipula que as autoridades fiscais devem investigar os fatos por sua própria iniciativa, determinando o tipo e o escopo das investigações. No entanto, nos casos em que é difícil determinar os fatos, sob certas condições, a fim de promover a eficácia da tributação e garantir a paz jurídica, é possível um acordo vinculativo para as partes sobre um determinado conjunto de fatos a fim de dar tratamento consensual à questão (AEAO, nº 1 da Seção 88 AO). Tais acordos entre o contribuinte e as autoridades fiscais são chamados de *tatsächliche Verständigung* (cuja tradução significa acordo ou entendimento sobre os fatos). Essa possibilidade de fixar os fatos de forma concordada está também presente nas “*atas com acuerdo*” espanholas às quais se pode recorrer, segundo o artigo 155, 1 da LGT, quando “*resultar necessária a apreciação dos fatos determinantes para a correta aplicação da norma ao caso concreto*”. No Brasil, embora não exista na lei tributária previsão semelhante, como já se disse, o sistema jurídico como um todo, principalmente após a entrada em vigor do novo CPC, privilegia a prevenção dos conflitos, não havendo motivos para se excluir o direito tributário desse contexto.

⁵³² NOVOA, César García. Cuestión previa: ¿Es la indisponibilidad un impedimento para la previsión legal de mecanismos para la prevención y resolución alternativa de conflictos tributarios? In: MENÉNDEZ, Uría (Org.).

O que se está a dizer é que a transação prevista no Código Tributário Nacional não se confunde, e não impede a celebração de transação como contrato administrativo alternativo ao ato administrativo unilateral, de que tão bem nos fala Onofre Alves Batista Júnior.⁵³³ A transação pensada pelo legislador complementar é forma de extinção do crédito tributário, o que pressupõe a existência desse crédito, além da controvérsia acerca de sua extensão e legitimidade, caracterizando uma lide administrativa ou judicial. Já em uma transação preventiva, como por exemplo a que antecede um lançamento, a Administração, podendo lançar unilateralmente o tributo, “*despe-se de parcela de seu poder de império*”, para, com a participação do contribuinte, chegar a um consenso sobre os fatos ou mesmo sobre a interpretação jurídica das normas, e com isso, levar ao recolhimento do tributo pelo valor correto, sem ensejar discussões administrativas ou judiciais.⁵³⁴

Conclui-se, assim, pela possibilidade de celebração de transação preventiva entre Fisco e contribuinte, não como forma de extinção do crédito tributário – que pode ainda ter sequer nascido –, mas como um acordo que pode versar sobre a forma de exercício dos poderes de polícia administrativa, obrigações recíprocas de transparência para além das determinações legais, prazos reduzidos de resposta e atendimento às demandas (quando comparados aos previstos em lei), contatos personalizados, mitigação de obrigações acessórias, enfim, matérias que não se refiram à extinção do crédito tributário.

Em verdade, muitos desses acordos já ocorrem na prática sob a denominação de regimes especiais de tributação. Trata-se de tratamentos diferenciados para determinadas atividades, setores ou contribuintes, ou seja, de tratamentos que excepcionam o padrão estabelecido de execução das leis tributárias. Tais regimes trazem, em regra, tratamentos mais simplificados ou favorecidos, por meio, por exemplo, de suspensão ou diferimento na aplicação de tributos, concessão de créditos presumidos, possibilidade e facilidade para transferir créditos

La litigiosidad tributaria: medios alternativos de solución y medidas de agilización. Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad, 2023, p. 48.

⁵³³ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Transações Administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática.** São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 325:

“(…) O contrato administrativo alternativo é uma forma de a Administração Pública resolver determinados casos concretos, como alternativa a uma atuação unilateral, colocando-se como mecanismo (mais democrático) para a persecução otimizada do melhor interesse público possível. O fundamento de sua aplicação centra-se exatamente na possibilidade de maior eficiência da atuação administrativa quando exercida com a colaboração do administrado.”

⁵³⁴ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Transações Administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática.** São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 416-417.

acumulados, simplificação em relação a algumas obrigações acessórias e prazos diferenciados para pagamento de tributos.

Estabelecidos pelas Secretarias de Fazenda de cada um dos entes federados, ou a requerimento do contribuinte, estes regimes especiais podem ser padronizados ou pensados individualmente com base na realidade específica do contribuinte⁵³⁵, e preveem contrapartidas, como não ter débitos para com a Fazenda Pública e cumprir corretamente as obrigações acessórias.

É verdade que esses regimes especiais podem contemplar – e na prática, em sua grande maioria, contemplam – benefícios fiscais de redução de impostos, como isenções, reduções de base de cálculo ou alíquota e concessão de créditos presumidos, hipóteses nas quais sua regularidade depende de autorização legal. Porém, essa modalidade de acordo preventivo pode consistir em uma adaptação das práticas administrativas às necessidades específicas dos contribuintes, assim como ocorre com os chamados acordos de conformidade tributária cooperativa.

Na Holanda, é justamente este o papel dos convênios individuais de supervisão horizontal. Esse modelo de monitoramento tem tudo a ver com avaliar fatos e sua interpretação legal em relação a uma possível responsabilidade tributária. Ao invés de esses fatos e as interpretações a eles conferidas pelos contribuintes serem apresentados na forma de declarações fiscais, o processo envolve uma análise prévia da NTCA, uma avaliação conjunta e cooperativa que antecede a apresentação de suas declarações. Isso fica muito claro do texto dos acordos, seja o que se referia a um compromisso mais geral, sejam os chamados acordos setoriais.⁵³⁶

No Brasil, não só defendemos a possibilidade desses acordos preventivos como verificamos que eles se concretizam efetivamente na prática, não havendo qualquer impedimento para que eventual programa de *cooperative compliance* possa ser implementado pela via de acordos individuais de conformidade, hipótese na qual poderiam configurar verdadeiras transações preventivas de litígios tributários administrativos e judiciais.

4.3. Iniciativas no Brasil

Dos vários estudos que vêm sendo feitos sobre os programas de conformidade tributária

⁵³⁵ Segundo informação no *site* da Secretaria de Fazenda do Estado de Minas Gerais, “o sujeito passivo poderá formular pedido de regime especial de tributação ou que verse sobre obrigação acessória, de caráter individual, para atender às suas peculiaridades referentes às operações ou prestações envolvidas, caso em que o interessado demonstrará as circunstâncias que justifiquem os procedimentos que pretende adotar.” Disponível em: <https://www.fazenda.mg.gov.br/servicos/empresa/icms/regime-especial/> Acesso em: 08.02.2025.

⁵³⁶ No apêndice A podem ser encontrados um modelo do acordo padrão e modelos de acordos setoriais, traduzidos livremente para o português.

cooperativa nos países que já os adotam, observa-se que não existem modelos universais. Se no início do século a celebração de acordos entre o Fisco e os contribuintes caracterizava os primeiros modelos de *cooperative compliance*, na atualidade, outros instrumentos se mostraram tão eficazes para a sua implementação quanto os convênios individuais.

Na Pesquisa Internacional sobre Administrações de Receitas 2016-2017 constatou-se que dentre as Administrações Tributárias que adotavam abordagens de *compliance* cooperativo, a estratégia informal – melhorar as relações – foi a mais popular, seguida por regulamentações específicas – marco legal – e por último a celebração de acordos formais.⁵³⁷

Embora na Holanda e na Austrália a formalização de acordos tenha caracterizado as primeiras adesões a programas de conformidade cooperativa, vimos que esses países vêm dando preferência a instrumentos de *soft law*, como a publicação de diretrizes para a fiscalização e Códigos de Conduta e de Boas Práticas Tributárias.

Hoje, cerca de 60 países se utilizam de estratégias de conformidade cooperativa. Desse total, mais da metade foca na melhoria do relacionamento Fisco-Contribuinte e apenas 19% se utiliza dos acordos individuais de conformidade.⁵³⁸

Apesar do inegável valor de acordos formais como forma de legitimar e comprometer as partes com uma nova maneira de se relacionarem, essa legitimidade e comprometimento também podem ser alcançados por outras vias, como a normatização, a adesão a códigos de conduta, e até mesmo o uso de políticas e diretrizes quanto ao modo de atuação.

No entanto, em países onde é maior a crise de confiança entre as partes, entendemos que a formalização de programas de conformidade teria o condão de conferir maior segurança e certeza no tratamento, incentivando mais a adesão e a participação dos contribuintes.

A América Latina e o Caribe estão dando os primeiros passos na adoção de programas

⁵³⁷ A ISORA (*International Survey on Revenue Administrations*) surgiu do esforço conjunto do FMI, da IOTA, da OCDE e do CIAT, como uma pesquisa homogênea voltada para as administrações de receitas. A pesquisa coleta dados sobre arrecadação, estrutura institucional, orçamento e recursos humanos, segmentação e registro de contribuintes, apresentação e pagamento de declarações, assistência ao contribuinte e educação fiscal, cobrança coercitiva de dívidas, inspeção, auditoria e investigação de fraude tributária, além de mecanismos de resolução de disputas. (Documento de trabalho n° 04. **Facilitando el cumplimiento: los servicios al contribuyente, el cumplimiento cooperativo y la simplificación tributaria.** Datos de ISORA sobre certidumbre tributaria y administraciones tributarias. 2018. Disponível em: <https://ciat.org/dt-04-facilitando-el-cumplimiento-los-servicios-al-contribuyente-el-cumplimiento-cooperativo-y-la-simplificacion-tributaria-datos-de-isora-sobre-certidumbre-tributaria-y-administraciones-tributar/> Acesso em: 10.02.2025)

⁵³⁸ Na ISORA 2016-2017, foram considerados 125 países, sendo que 68 deles responderam que adotam alguma estratégia de conformidade cooperativa para grandes contribuintes, sendo 33 deles com PCC's em vigor, 15 em fase de implementação, e 20 ainda em fase de planejamento. Para a relação dos países pesquisados, cf. Documento de trabalho n° 04. **Facilitando el cumplimiento: los servicios al contribuyente, el cumplimiento cooperativo y la simplificación tributaria.** Datos de ISORA sobre certidumbre tributaria y administraciones tributarias. 2018. Disponível em: <https://ciat.org/dt-04-facilitando-el-cumplimiento-los-servicios-al-contribuyente-el-cumplimiento-cooperativo-y-la-simplificacion-tributaria-datos-de-isora-sobre-certidumbre-tributaria-y-administraciones-tributar/> Acesso em: 10.02.2025

de conformidade cooperativa, com destaque para o Brasil que, além de possuir iniciativas em alguns Estados, e até mesmo alguns Municípios da Federação, conta com um programa de *compliance* cooperativo em nível federal, em fase final de testes, denominado CONFIA.

Cabe analisar ainda que brevemente os principais pontos desses programas para aferir se se tratam realmente do que a comunidade internacional denominou de *cooperative compliance programs*, que apesar de não serem dotados de uniformidade devem possuir três características principais para que tenham o efeito de diminuir a litigiosidade fiscal: a minimização de riscos, o trabalho em tempo real e a confiança recíproca.

4.3.1. Programas de conformidade regionais e locais

Desde a publicação da Lei nº 13.988 de 2020⁵³⁹, a preocupação com o princípio da eficiência administrativa na cobrança do crédito tributário vem assumindo protagonismo no cenário nacional. Seja como forma de viabilizar a arrecadação de créditos considerados irrecuperáveis ou de difícil recuperação, seja como meio de pôr fim a litígios tributários, a transação encontrou destaque na doutrina e na prática administrativa e ganhou também a simpatia dos Estados e Municípios da Federação.

Ocorre que a transação, tal como se coloca na legislação brasileira, limita-se a resolver conflitos ligados a créditos tributários já nascidos, e em muitos casos é limitada aos créditos inscritos em dívida ativa⁵⁴⁰, oportunidade na qual já sofreram o acréscimo de multas pesadas e juros moratórios, e muitas vezes impactam há anos os tribunais administrativos e judiciais do país.⁵⁴¹

Não que a solução não seja louvável, ou que a ela não possam ser atribuídos os louros de encerrar muitos dos litígios havidos entre Fisco e contribuintes. Contudo, na prática, não há evidências de que a transação tenha sido capaz de reduzir a litigiosidade, seguindo crescentes e extremamente altos os índices de conflito em torno da tributação no Brasil.⁵⁴²

⁵³⁹ Trata-se da lei que instituiu a transação de créditos tributários e não tributários na esfera federal, resultado na conversão da Medida Provisória nº 899/2019, apelidada de MP do “Contribuinte Legal”.

⁵⁴⁰ Na esfera federal, a Lei nº 14.735/2022, promovendo alterações na Lei nº 13.988/2020, passou a autorizar a transação de créditos ainda em fase administrativa.

⁵⁴¹ Tanto que as transações, em regra, preveem concessão de descontos nas multas, nos juros e nos encargos legais, além do oferecimento de prazos e formas de pagamento especiais, o oferecimento, a substituição ou a alienação de garantias e de constrições, sendo vedada a transação que reduza o montante principal do crédito, assim compreendido seu valor originário, excluídos os juros e multas.

⁵⁴² Os casos novos de execução fiscal cresceram, em 2022, 14% comparativamente ao ano de 2021, atingindo o segundo maior ponto da série histórica 2009-2022. A maior taxa de congestionamento de execução fiscal está na Justiça Federal (91,1%), seguida da Justiça Estadual (88%) e da Justiça Eleitoral (87,5%). (CNJ. **Relatório Justiça em números 2023**, p. 150. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2023/08/justica-em-numeros-2023.pdf> Acesso em: 24.02.2025).

Para alcançar esse desiderato, é necessária uma mudança de paradigma na relação Fisco-contribuinte, para evitar que o conflito se instaure ou, caso ocorra, que a sua solução seja muito mais rápida e eficaz, a partir de um esforço conjunto das partes.

Justamente com base nesse objetivo, desde 2018, alguns Estados da Federação passaram a contar com programas de conformidade cooperativa, a exemplo dos Estados de São Paulo⁵⁴³, Rio Grande do Sul⁵⁴⁴, Alagoas⁵⁴⁵, Ceará⁵⁴⁶, Piauí⁵⁴⁷, Rio Grande do Norte⁵⁴⁸ e Rondônia⁵⁴⁹. Mais recentemente as iniciativas começam a ser estudadas em âmbito municipal, destacando-se dentre as capitais a implementação de um programa de conformidade tributária no Município de Porto Alegre⁵⁵⁰.

Em geral, tais programas trabalham com a classificação dos contribuintes de acordo com o seu nível de conformidade, que é aferida segundo critérios preestabelecidos nas leis, tais como cumprimento tempestivo de obrigações tributárias principais e acessórias, correspondência entre a escrituração ou declaração do contribuinte e os documentos fiscais por

Em 2023, a quantidade de novos casos de execução fiscal na justiça federal aumentou em 12,37% em relação ao ano anterior, mas o aumento de casos baixados vem reduzindo a taxa de congestionamento naquela esfera desde então. Naquele ano, houve um aumento de 33,28% de casos baixados em relação ao ano anterior, o que se repetiu em 2024, com um aumento de casos baixados da ordem de 33,28% (Dados extraídos do Painel de Estatísticas do CNJ, com os filtros “execução fiscal”, “Justiça Federal”, “novos casos”, casos baixados”. Disponível em: <https://justica-em-numeros.cnj.jus.br/painel-estatisticas/> Acesso em: 24.02.2025)

No entanto, não há qualquer evidência de esses processos de execução fiscal tenham sido baixados necessariamente em razão de transações tributárias realizadas pela União. Tudo indica que a redução no número de casos se deu em virtude do julgamento pelo Supremo Tribunal Federal do Tema 1.184 da Repercussão Geral, do qual resultou a fixação da seguinte tese: “É legítima a extinção de execução fiscal de baixo valor, pela ausência de interesse de agir, tendo em vista o princípio da eficiência administrativa”. Logo em seguida, foi editada pelo CNJ a Resolução nº 547, de 22 de fevereiro de 2024, determinando a extinção das execuções fiscais de valor inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais) quando do ajuizamento, em que tenha havido movimentação útil há mais de um ano sem citação do executado ou, ainda que citado, não tenham sido localizados bens penhoráveis.

⁵⁴³ Lei Complementar nº 1.320/ 2018. Disponível em:

<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei.complementar/2018/lei.complementar-1320-06.04.2018.html> Acesso em: 12.02.2025.

⁵⁴⁴ Lei nº 15.576/ 2020. Disponível em:

https://www.al.rs.gov.br/legis/M010/M0100099.asp?Hid_Tipo=TEXT0&Hid_TodasNormas=71419&hTexto=&Hid_IDNorma=71419 Acesso em: 12.02.2025.

⁵⁴⁵ Lei nº 8.085/ 2018. Disponível em:

https://sapl.al.al.leg.br/media/sapl/public/normajuridica/2018/1545/lei_no_8.085_de_28.12.2018.pdf Acesso em 12.02.2025.

⁵⁴⁶ Lei nº 17.087/ 2019. Disponível em: <https://belt.al.ce.gov.br/index.php/regimento-interno/apresentacao/item/6868-lei-n-17-087-29-10-19-d-o-29-10-19> Acesso em: 12.02.2025

⁵⁴⁷ Lei nº 7.428/ 2020. Disponível em:

https://sapl.al.pi.leg.br/media/sapl/public/normajuridica/2020/4763/7428_2020.pdf Acesso em: 12.02.2025.

⁵⁴⁸ Lei nº 10.497/ 2019. Disponível em:

<https://www.al.rn.leg.br/storage/legislacao/2021/hj79wkd4cfjo6xc1lt99s1v9dv5rjn.pdf> Acesso em: 12.02.2025.

⁵⁴⁹ Art. 74-A e 74-B da Lei nº 688/96 (Disponível em:

<https://legislacao.sefin.ro.gov.br/textoLegislacao.jsp?texto=128> Acesso em: 12.02.2025) e Decreto nº 29.856/2024 (Disponível em: <https://legislacao.sefin.ro.gov.br/textoLegislacao.jsp?texto=2492> Acesso em: 12.02.2025)

⁵⁵⁰ Lei Complementar nº 928/ 2021. Disponível em:

https://www.camarapoa.rs.gov.br/draco/processos/137048/LC_928.pdf Acesso em: 12.02.2025.

ele emitidos ou recebidos, perfil de seus fornecedores, média de arrecadação, segmento econômico de atividade e até mesmo critérios alheios à conformidade tributária, como a execução de atividades sustentáveis que preservem o meio ambiente.

Como contrapartida, os contribuintes que se enquadrarem nos níveis mais elevados de conformidade poderão ser beneficiados com a simplificação de obrigações acessórias, procedimentos de revisão ou análise fiscal prévia à lavratura de auto de infração, para detectar possíveis equívocos cometidos pelo contribuinte e permitir sua autorregularização sem a aplicação de penalidades, autorização para apropriação de créditos acumulados por meio de procedimentos simplificados, restituições mais céleres e ágeis, canais de atendimento diferenciados, e até mesmo outros benefícios em matéria não tributária como concessão de credenciamento diferenciado e habilitação em programas de concessão de subvenções econômicas, por exemplo.

Os programas regionais e locais têm o objetivo declarado de melhorar a relação entre os contribuintes e o Fisco, além de estimular a conformidade voluntária por meio de contrapartidas que beneficiem aqueles que se enquadrarem nas categorias mais elevadas de conformidade e reduzir a litigiosidade administrativa e judicial.

No que diz respeito à avaliação de riscos, os modelos brasileiros em regra atendem às recomendações da OCDE, por meio de uma classificação que facilita determinar quais contribuintes necessitam de maior ou menor monitoramento.⁵⁵¹ Contudo, ao contrário do que ocorre nas experiências internacionais, estas classificações não levam em conta a existência ou não de um Marco de Controle Fiscal, ou outro instrumento capaz de aferir se a empresa adota na prática políticas voltadas para uma boa governança fiscal.⁵⁵²

Para efeito de comparação, tomemos como exemplo o PCC australiano. Além de definir

⁵⁵¹ OCDE. **La relación cooperativa: Un marco de referencia: De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo**. OECD Publishing, 2013, p. 16. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207547-es> Acesso em: 31.07.2023.

“Quando, em 2008, o Estudo sobre o Papel dos Intermediários Fiscais definiu a relação cooperativa baseada na confiança mútua e nos pilares anteriormente descritos, o termo ‘Relação Cooperativa’ foi cunhado por ser uma expressão que distingue essa abordagem de uma relação básica baseada na obrigação. Desde 2008, muitas administrações tributárias adotaram abordagens para o cumprimento fundamentadas nos pilares estabelecidos no Estudo de 2008. Embora os pilares continuem válidos, desde 2008 surgiram novas e importantes questões à medida que essas abordagens foram amadurecendo e se expandindo. Uma delas é o desenvolvimento, por parte das administrações tributárias, de estratégias de gestão de riscos que se concentram em influenciar de maneira eficaz a atitude cumpridora do contribuinte para alcançar sua melhoria.”

⁵⁵² Como visto no Capítulo 3, tanto na Austrália como na Holanda, a classificação dos perfis de risco leva em conta as obrigações, estruturas, processos e abordagens do contribuinte em relação à gestão do risco fiscal. Os recursos de inspeção são alocados principalmente para empresas com alta probabilidade e altas consequências de não conformidade, identificadas quando se percebe uma fraqueza nos controles dos próprios contribuintes. Para tanto, a presença de um MCF interno e a verificação da sua existência servem como fatores para classificação de risco. Qualquer impossibilidade de demonstrar a aplicação da governança fiscal na prática será um indicador de contribuinte de maior risco, independentemente das declarações que aparecem em suas políticas a esse respeito.

os elementos de um MCF que garantam uma governança fiscal efetiva para as grandes corporações, o ATO também oferece sugestões para o estabelecimento de controles internos em pequenas e médias empresas, considerando que a informalidade pode ser característica do controle nesse tipo de estabelecimento.⁵⁵³

Ao promover a classificação segundo o perfil de risco, a Administração Tributária australiana se baseia em 7 princípios que considera essenciais para uma governança fiscal eficaz, verificando se no caso concreto estes princípios estão presentes na estrutura interna do contribuinte, se o seu desenho é eficaz e se esta eficácia é traduzida na operacionalização da forma de controle.⁵⁵⁴

Segundo o ATO, os sete princípios que devem estar presentes em uma estrutura de governança tributária eficaz são: 1) gestão e supervisão responsáveis; 2) reconhecimento de

⁵⁵³ ATO. **Tax control frameworks for medium and small corporations**. Disponível em: <https://www.ato.gov.au/businesses-and-organisations/corporate-tax-measures-and-assurance/large-business/in-detail/key-products-and-resources/tax-risk-management-and-governance-review-guide/tax-control-frameworks-for-medium-and-small-corporations>. Acesso em: 14.02.2025.

Os conceitos subjacentes às atividades de controle em entidades médias e pequenas provavelmente serão semelhantes aos de entidades maiores, mas a formalidade com a qual operam pode variar. Eles podem descobrir que certos tipos de atividades de controle não são relevantes devido a controles já aplicados pela gerência, como:

- a autoridade exclusiva da administração para conceder crédito aos clientes e aprovar compras significativas pode fornecer um forte controle sobre saldos e transações de contas importantes, diminuindo ou eliminando a necessidade de atividades de controle mais detalhadas;
- as atividades de controle relevantes para a auditoria de uma entidade média ou pequena provavelmente estão relacionadas aos principais ciclos de transações, como receitas, compras e despesas com pessoal.

O ambiente de controle dentro de entidades médias ou pequenas provavelmente será diferente de entidades maiores, pois:

- os responsáveis pela governança em entidades médias ou pequenas não podem incluir um membro independente ou externo;
- o papel de governança pode ser assumido diretamente pelo proprietário-gerente quando não houver outros proprietários.

A natureza do ambiente de controle também pode influenciar a importância de outros controles, ou sua ausência, como:

- Embora o envolvimento ativo de um proprietário-gerente possa mitigar certos riscos decorrentes da falta de segregação de funções em uma empresa de médio ou pequeno porte, ele pode aumentar outros riscos, como o risco de anulação de controles;
- Evidências de auditoria para elementos do ambiente de controle em entidades médias ou pequenas podem não estar disponíveis em formato documental, em particular quando a comunicação entre a gerência e outros funcionários pode ser informal, mas eficaz; - por exemplo, entidades médias ou pequenas podem não ter um código de conduta escrito, mas, em vez disso, desenvolver uma cultura que enfatiza a importância da integridade e do comportamento ético por meio da comunicação oral e do exemplo da gerência. (Tradução livre)

⁵⁵⁴ Na prática, o ATO verifica: 1) a existência: se existe uma estrutura de controle fiscal e os processos e procedimentos nessa estrutura. Para as pequenas e médias empresas, basta a existência de um sistema ou um modo de fazer as coisas que gere resultados consistentes; 2) a eficácia do design: se a estrutura, os processos ou os procedimentos na estrutura foram projetados de forma eficaz, para garantir efetivamente que o valor correto de imposto seja pago. Entende-se que a estrutura deve estar documentada para que se considere que foi projetada de forma eficaz; e, por fim; 3) a eficácia operacional: se a estrutura, os processos e os procedimentos estão operando de forma eficaz, garantindo na prática que as obrigações de conformidade sejam cumpridas, bem como a identificação e mitigação de riscos fiscais. (ATO. **Seven principles of effective tax governance. Apply our 7 principles of effective tax governance to ensure tax and super obligations are met**. Disponível em: <https://www.ato.gov.au/businesses-and-organisations/corporate-tax-measures-and-assurance/privately-owned-and-wealthy-groups/tax-governance/tax-governance-guide-for-privately-owned-groups/corporate-governance-and-tax-governance/seven-principles-of-effective-tax-governance> Acesso em: 14.02.2025)

questões e riscos fiscais; 3) busca de aconselhamento; 4) integridade nos relatórios; 5) relação de trabalho com o ATO profissional e produtiva; 6) declarações e pagamentos pontuais; 7) comportamento ético e responsável.



Figura 8: Os sete princípios para uma boa governança fiscal efetiva

Fonte: Adaptação Owens (2021)⁵⁵⁵

Comparando com a classificação de riscos dos programas brasileiros, verifica-se a presença de no máximo dois desses princípios-chave para uma boa governança fiscal por parte dos contribuintes e ainda assim com uma conotação diferente da constante do PCC australiano.

Citando como exemplo o “Nos Conformes” do Estado de São Paulo, a classificação de risco dos contribuintes levará em conta a existência de obrigações pecuniárias tributárias vencidas e não pagas relativas ao ICMS, a aderência entre escrituração ou declaração e os documentos fiscais emitidos ou recebidos pelo contribuinte e o perfil de seus fornecedores, conforme enquadramento nas mesmas categorias e pelos mesmos critérios de classificação.⁵⁵⁶

Porém, ao levar em conta a integridade nos relatórios dos contribuintes e a pontualidade de suas declarações e pagamentos, o Fisco paulista, nos termos da lei, só pode se ater a critérios objetivos no momento da classificação, pouco importando se o contribuinte teve ou não um motivo válido para atrasar um pagamento ou o cumprimento de uma obrigação acessória ou se uma possível não aderência entre escrituração e documentos fiscais pode ser justificada e trabalhada em conjunto com a Administração Tributária.

Em Porto Alegre, atrelados ao cumprimento tempestivo de obrigações principais e acessórias, incluem-se critérios de classificação que em regra não guardam relação com o grau

⁵⁵⁵ OWENS, Jeffrey; LEIGH-PEMBERTON, Jonathan. **Cumplimiento cooperativo: un enfoque para la fiscalidad sostenible y con múltiples partes interesadas**. Trad. em espanhol Jaume Menendez Fernandez e Ubaldo Gonzalez de Frutos. p. 105. Disponível em: <https://publications.iadb.org/es/cumplimiento-cooperativo-un-enfoque-para-la-fiscalidad-sostenible-y-con-multiples-partes> Acesso em 27.01.2025.

⁵⁵⁶ Lei Complementar nº 1.320/2018, art. 5º.

de risco de inconformidade do contribuinte, como a média de recolhimento de ISSQN, seu segmento de atividade econômica e a execução de atividades sustentáveis que preservem o meio ambiente.⁵⁵⁷ Não que esses elementos não possam ser levados em consideração em um programa de conformidade tributária, mas não deveriam servir para classificar os contribuintes de acordo com seu risco fiscal para justificar um monitoramento mais suave ou mais intensivo.

Por se tratar de programas estabelecidos em nível estadual e municipal, reconhecemos a dificuldade em se estabelecer exigências de governança corporativa na legislação local, considerando a competência privativa da União para legislar sobre direito empresarial. No entanto, não vemos qualquer problema no estabelecimento pelas administrações tributárias de critérios e requisitos de controle interno dos contribuintes como forma de aferir o seu grau de risco de inadimplemento tributário, a fim de planejar melhor as medidas de fiscalização. Ainda que as informações a serem utilizadas estejam disponíveis apenas para a Administração Federal, a própria Constituição determina que as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, devem atuar de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais.⁵⁵⁸

A análise das legislações que regem os PCCs regionais e locais permite concluir que apesar do inegável avanço na busca do estabelecimento de uma relação mais próxima entre Fisco e contribuinte, Estados e Municípios ainda estão longe de um modelo de conformidade tributária cooperativa, cujos valores mais caros como a confiança recíproca, a certeza antecipada e a transparência de ambas as partes exigem ainda muitos esforços de ambas as partes.

Além disso, dentro do conceito do que se chamou de *compliance* cooperativo, as administrações fiscais e os contribuintes se envolvem de uma forma que vai além dos requisitos legais comuns no procedimento tributário, o que não se visualiza nos programas brasileiros, ao menos no que se refere aos compromissos dos contribuintes.

De todo modo, a simples existência desses programas – que, por tratarem de organização e competências administrativas, devem ser obrigatoriamente de iniciativa do Poder Executivo⁵⁵⁹ – demonstra a intenção das administrações tributárias de construir efetivamente

⁵⁵⁷ Lei Complementar nº 928/2021, art. 5º.

⁵⁵⁸ Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, art. 31, XXII.

⁵⁵⁹ Constituição da República Federativa do Brasil de 1988:

“Art. 61, § 1º São de iniciativa privativa do Presidente da República as leis que:

(...)

II - disponham sobre:

a) criação de cargos, funções ou empregos públicos na administração direta e autárquica ou aumento de sua remuneração;

um novo tipo de relação com o contribuinte, em um ambiente de confiança recíproca e mediante a implementação de medidas concretas inspiradas nos princípios da segurança jurídica, da isonomia, da eficiência e da boa-fé.

Esse é sem dúvida o primeiro e mais importante passo para o estabelecimento de um programa de conformidade cooperativa, e caminhar em direção a ele demonstra que nossas administrações tributárias estão empenhadas em construir com os contribuintes uma nova relação.

4.3.2. O programa de conformidade cooperativa da Receita Federal do Brasil – CONFIA.

Conforme já destacado, o termo *cooperative compliance* surge em 2013, quando a OCDE, em um segundo relatório de acompanhamento sobre os desenvolvimentos então recentes na Austrália, Holanda, Irlanda e Estados Unidos no campo da supervisão fiscal orientada à conformidade, achou por bem substituir a expressão utilizada no primeiro relatório em 2008, “Relação Aprimorada”, por outra que afastasse qualquer ideia de violação ao princípio da isonomia no tratamento diferenciado a ser conferido a um grupo de contribuintes.

A motivação inicial para a pesquisa nos idos de 2005 foi a constatação de que a rápida mutação do ambiente social em que as administrações fiscais devem operar deixava espaços para construções fiscais indesejadas. Identificou-se como planejamento fiscal agressivo aquelas posições adotadas pelos contribuintes que, embora dentro dos limites literais da lei, teriam sido sufocadas pelo legislador desde o início, caso as tivesse previsto.⁵⁶⁰

Para evitar tais “arranjos de minimização tributária inaceitáveis”, segundo a OCDE, as administrações fiscais deveriam desenvolver relações aprimoradas com os contribuintes que estão dispostos a cumprir as leis fiscais e desenvolver um sistema de gestão de risco para identificar os contribuintes que não estão dispostos a fazê-lo.

Essa relação aprimorada vai além da relação tradicional entre contribuintes e administrações fiscais. Em uma relação tradicional, os contribuintes são obrigados a apresentar declarações corretas, fornecer os dados fiscais legalmente exigidos e pagar os impostos devidos dentro do prazo. A administração tributária é legalmente obrigada a coletar informações, fazer investigações, adotar as medidas corretivas e punitivas impostas e garantir a arrecadação dos tributos devidos.

b) organização administrativa e judiciária, matéria tributária e orçamentária, serviços públicos e pessoal da administração dos Territórios;

(...)”

⁵⁶⁰ OCDE. **Study into the Role of Tax Intermediaries**. 2008, p. 10-11. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf> Acesso em: 16.11.2023

Uma relação aprimorada é aquela que fornece um incentivo para que as partes interajam com uma transparência além da estritamente necessária. Nela, a conformidade voluntária é recompensada com mais certeza antecipada e menos controles posteriores. Na visão da OCDE, estabelecer relações aprimoradas não é um fim em si mesmo, mas um meio para garantir que os contribuintes paguem o valor correto de impostos de forma mais rápida, justa e eficiente.⁵⁶¹

Se o fundamento central para a implementação dos primeiros programas de *cooperative compliance*, que motivou os estudos da OCDE, era a mitigação dos planejamentos tributários agressivos, no Brasil, a diminuição dos litígios entre Fisco e contribuinte vem colocada como fundamento principal.

Focada nesse objetivo, a Receita Federal lançou em 2021 o projeto-piloto de um programa de conformidade cooperativa, o CONFIA. Inspirado no modelo preconizado pela OCDE, o piloto do programa foi instituído por meio de portarias da Receita Federal, atos normativos infra-legais, com base na sua competência administrativa discricionária para reger os procedimentos de fiscalização e monitoramento.

Inspirado no modelo conceitual de conformidade cooperativa, o processo de construção do Confia contou com a participação de representantes dos grandes contribuintes através da criação do Fórum de Diálogo e de quatro câmaras temáticas⁵⁶², com o objetivo de desenhar um programa que atenda de modo proporcional aos diferentes interesses envolvidos no ambiente tributário brasileiro.⁵⁶³

Em 21.09.22, foi publicada uma portaria que dispôs sobre o Teste de Procedimentos com o objetivo de aperfeiçoar o relacionamento cooperativo entre a RFB e as empresas participantes e testar algumas iniciativas, como a renovação cooperativa de certidões de regularidade fiscal, a análise de questões fiscais de iniciativa da RFB e a análise de questões fiscais de iniciativa do contribuinte.⁵⁶⁴

⁵⁶¹ OCDE. **Study into the Role of Tax Intermediaries**. 2008, p. 42. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf> Acesso em: 16.11.2023

⁵⁶² Câmara Temática do Modelo do Confia, Câmara Temática do Código de Boas Práticas, Câmara Temática do Marco de Controle Fiscal e Câmara Temática de Sanções Tributárias.

⁵⁶³ BRASIL. **Manual de Procedimentos do Piloto do Confia**. 2024, p. 5. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/arquivos/2024/minuta-do-piloto/minuta-do-manual-de-procedimentos-do-piloto-do-confia.pdf> Acesso em 15.02.2025.

⁵⁶⁴ Participaram voluntariamente do Teste de Procedimentos 9 empresas das 41 que integravam o Fórum de Diálogo, por meio da assinatura do Protocolo de Cooperação com a RFB, em que as partes assumiram o compromisso de trabalhar de forma cooperativa e transparente e a designar um ponto de contato para tratar da prestação das informações necessárias durante o teste (ponto focal). As empresas participantes representavam, na época, cerca de 8,3% da arrecadação total administrada pela RFB. Durante o teste, a RFB pode observar que ainda é necessário conquistar um elevado nível de confiança e construir uma grande mudança cultural entre as partes para atingir o nível de transparência desejável. (BRASIL. **Manual de Procedimentos do Piloto do Confia**. *Cit.*, p. 6.)

Finalizada a etapa do Teste de Procedimentos, o Centro Confia elaborou um relatório com os resultados obtidos e as recomendações de aperfeiçoamento dos processos de trabalho testados, que serviram de base para a normatização da fase seguinte do Programa, chamada de piloto, e foram usados na elaboração de um projeto de lei ainda em tramitação no Congresso Nacional.⁵⁶⁵

Em dezembro de 2023, por meio da Portaria RFB nº 387/2023, foi instituído o programa Piloto do Confia, expandindo a possibilidade de participação para cerca de 1600 grandes empresas que estão sujeitas ao acompanhamento especial da RFB⁵⁶⁶, além das empresas que fazem parte do Fórum de Diálogo. Das 31 empresas inscritas para participar do piloto, 24 foram validadas e 20 pactuaram Planos de Trabalho com a RFB, recebendo, o certificado de participação.⁵⁶⁷

Todas as 20 empresas certificadas assinaram Planos de Trabalho de Conformidade com a RFB, resultado de um trabalho em conjunto com o contribuinte, contemplando os principais temas fiscais de interesse de ambas as partes.⁵⁶⁸ Atualmente, estes planos de trabalho estão em fase de execução.

Como o modelo do CONFIA funcionará na prática e de que modo ele se relaciona com o conceito de conformidade cooperativa da OCDE são questões que pretendemos responder ainda neste capítulo. Para tanto, daremos uma breve visão geral do CONFIA tal como desenhado no projeto de lei e, em seguida, compararemos suas premissas e princípios com as recomendações da OCDE.

4.3.2.1. Arcabouço normativo do Programa CONFIA

Ao contrário do ocorrido na maior parte dos países que adotaram um programa de

⁵⁶⁵ O PL 15/2024, que institui programas de conformidade tributária e aduaneira no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda e dispõe sobre o devedor contumaz e as condições para fruição de benefícios fiscais, encontra-se nesta data na Câmara dos Deputados. A tramitação pode ser acompanhada no *site* do Congresso Nacional. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2416861> Acesso em: 15.02.2025.

⁵⁶⁶ À época, os critérios para a eleição das empresas sujeitas a acompanhamento especial vinham estipulados na Portaria RFB nº 252/2022 e consistiam em possuir: • Receita informada na Escrituração Contábil Fiscal (ECF) maior ou igual a R\$ 2.000.000.000,00 (dois bilhões de reais); • Débitos informados nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) maiores ou iguais a R\$ 150.000.000,00 (cento e cinquenta milhões de reais); • Massa salarial maior ou igual a R\$ 250.000.000,00 (duzentos e cinquenta milhões de reais); ou • Débitos Previdenciários cuja soma seja maior ou igual a R\$ 150.000.000,00 (cento e cinquenta milhões de reais) na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos (DCTF Web) ou na Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social (GFIP).

⁵⁶⁷ A relação das empresas certificadas está disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2024/agosto/receita-certifica-20-empresas-na-fase-piloto-do-confia-o-programa-de-conformidade-cooperativa-fiscal> Acesso em: 15.02.2025.

⁵⁶⁸ A Portaria RFB nº 417, de 08 de maio de 2024, rege os procedimentos no âmbito do piloto do Confia, tais como a adesão, certificação, elaboração e execução dos planos de trabalho de conformidade.

conformidade tributária cooperativa, no Brasil, a RFB entendeu que a iniciativa só poderia ser implementada em toda a sua potencialidade por meio de lei.

Em verdade, embora ainda não contem com um PCC formal, em nosso país, as administrações tributárias já vêm desenvolvendo vários projetos e estratégias voltados para a indução da conformidade voluntária, não só pela implementação de um modelo de captação de informações, que faz com que elas dependam cada vez menos de declarações dos próprios contribuintes, como ainda pela simplificação e facilitação de obrigações acessórias, incremento de ferramentas de orientação tributária aos contribuintes, modelos de controle extensivo interativos e aumento da participação dos contribuintes na formulação de normas tributárias.⁵⁶⁹

O Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), instituído pelo Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, representou um importante passo no sentido da captação de informações e facilitação de obrigações acessórias, modernizando a sistemática de transmissão de documentos pelos contribuintes às administrações tributárias através da informatização.⁵⁷⁰

Assim como ocorre na Austrália e na Holanda, as administrações tributárias no Brasil, em especial a Administração Tributária federal, avançaram bastante na prestação de serviços ao pagador de tributos, no sentido de fornecer orientações aos contribuintes em relação à aplicação da legislação tributária. A RFB divulga em seu sítio eletrônico informações a respeito de tributos, passo-a-passo para o correto cumprimento de obrigações acessórias, perguntas e respostas, manuais e outras ferramentas de auxílio aos contribuintes.

As declarações pré-preenchidas no IRPF facilitaram enormemente o trabalho dos contribuintes, que hoje se limitam a conferir as informações importadas automaticamente para a sua declaração por meio de ferramentas de cruzamento de dados e, eventualmente, a promover ajustes ou complementar uma ou outra informação.

Além disso, a administração passou a adotar uma postura mais comunicativa com o cidadão, abrindo-lhe a possibilidade de algum tipo de participação na construção das normas administrativas, tal como ocorreu com a regulamentação do próprio SPED e com a

⁵⁶⁹ CAMPOS, Flávio Vilela. **A conformidade tributária no Brasil: uma análise comparada**. Dissertação de Mestrado. Instituto de Estudios Fiscales – IEF. Universidad Nacional de Educación a Distancia – UNED. Espanha, 2020.

⁵⁷⁰ Segundo a Receita Federal, o SPED, que abrange a Escrituração Contábil Digital, a Escrituração Fiscal Digital e a Nota Fiscal Eletrônica - Ambiente Nacional, representa uma iniciativa integrada das administrações tributárias nas três esferas governamentais: federal, estadual e municipal.

O sistema possibilita, com as parcerias fisco-empresas, planejamento e identificação de soluções antecipadas no cumprimento das obrigações acessórias, em face às exigências a serem requeridas pelas administrações tributárias e faz com que a efetiva participação dos contribuintes na definição dos meios de atendimento às obrigações tributárias acessórias exigidas pela legislação tributária contribua para aprimorar esses mecanismos e confira a esses instrumentos maior grau de legitimidade social. Com isso, estabelece um novo tipo de relacionamento, baseado na transparência mútua, com reflexos positivos para toda a sociedade. Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/964> Acesso em: 17.02.2024.

regulamentação da obrigação acessória relativa às operações envolvendo criptoativos, apenas para citar alguns exemplos.⁵⁷¹

Embora não se trate especificamente de estratégias de conformidade cooperativas, tais iniciativas, sem dúvida, melhoram a relação Fisco-contribuinte, aumentam a transparência e facilitam o cumprimento das obrigações fiscais.

Nessa linha de melhoria da conformidade voluntária, a RFB desenvolveu, com a participação dos contribuintes, três programas, todos abarcados no Projeto de Lei nº 15/2024, em tramitação no Congresso Nacional: o Programa Brasileiro de Operador Econômico Autorizado – OEA, o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - Sintonia e Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal - Confia.

Também conhecido pela sigla original em inglês AEO (*Authorized Economic Operator*), o Operador Econômico Autorizado (OEA) é um programa de conformidade aduaneira recomendado internacionalmente pela OMC⁵⁷² e adotado em diversos países ao redor do globo.⁵⁷³ No Brasil, o programa foi instituído em 2014 e atualmente é regido pela Instrução Normativa RFB nº 2.154/2023.

O programa consiste na certificação de intervenientes nas operações de comércio exterior, envolvidos na movimentação internacional de mercadorias a qualquer título, que, após comprovação do cumprimento dos requisitos e critérios previstos na legislação, será atestado como um operador de baixo risco, confiável e, por conseguinte, gozará dos benefícios oferecidos pela Aduana, relacionados à maior agilidade e previsibilidade nos fluxos do comércio internacional.⁵⁷⁴

O Sintonia, por sua vez, é um programa de estímulo à conformidade tributária, com objetivos semelhantes aos programas de conformidade instituídos por Estados e Municípios, referidos no item anterior. Segundo consta do site da Receita Federal, o programa oferece benefícios e tratamento diferenciado aos contribuintes bem classificados pelos critérios

⁵⁷¹ Para outros exemplos de normas elaboradas, ou em fase de elaboração, com a participação dos contribuintes, basta consultar o *site* da Receita Federal, digitando no campo de busca a expressão “consultas públicas”. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br> Acesso em: 17.02.2025

⁵⁷² Conforme item 7 do Acordo sobre a Facilitação do Comércio adotado pelos países membros da OMC, promulgado no Brasil por meio do Decreto Legislativo nº 9.326/2018.

⁵⁷³ De acordo com o Compêndio do Operador Econômico Autorizado (OEA), em 2020, havia dentre os países-membros da Organização Mundial das Aduanas, 97 programas OEA operacionais e 20 programas em fase de desenvolvimento. (World Customs Organization. **Compendium of Authorized Economic Operator Programmes**. 2020. Disponível em: <https://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/safe-package/aeo-compendium.pdf?db=web> Acesso em: 17.02.2025.

⁵⁷⁴ RFB. **Programa Brasileiro de Operador Econômico – OEA. Perguntas e Respostas. 2023**, p. 12. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/importacao-e-exportacao/oea/perguntas-respostas_ Acesso em: 17.02.2025.

estabelecidos pela Receita Federal. Dentre os benefícios, destacam-se a prioridade na análise de pedidos de restituição, ressarcimento e reembolso de tributos federais, o atendimento mais ágil na Receita Federal, e a participação em seminários, capacitações e fóruns consultivos organizados pela receita.⁵⁷⁵

Já existe um projeto piloto do programa, mas ainda não foram divulgados pela RFB os critérios de classificação, as orientações para a participação ou mesmo os requisitos para fazer parte do programa.

De acordo com a previsão constante do PL 15/2024, os contribuintes serão classificados com base em critérios relacionados à regularidade cadastral, à regularidade no recolhimento dos tributos devidos, ao cumprimento tempestivo das obrigações acessórias e à exatidão das informações prestadas nas declarações e nas escriturações.⁵⁷⁶

Com base nesta classificação, poderão ser concedidos os seguintes benefícios: I - prioridade na análise de pedidos de restituição, ressarcimento ou reembolso de tributos administrados pela RFB; II - prioridade na prestação de serviços de atendimento presencial ou virtual; e III - prioridade na participação, mediante solicitação, em seminários, capacitações e fóruns consultivos promovidos pela RFB.⁵⁷⁷

Por fim, dos três programas previstos no PL nº 15/2024, o que pode ser reconhecido como um verdadeiro programa de conformidade tributária cooperativa, na definição da OCDE, é o Programa Confia, que visa incentivar o cumprimento das obrigações tributárias e aduaneiras por meio da construção de relacionamento cooperativo entre a Receita Federal do Brasil e os contribuintes participantes.⁵⁷⁸

Os estudos da OCDE demonstraram que a implementação de um modelo cooperativo de cumprimento fiscal bem-sucedido exige: piloto (plano), clareza, formalidade, participação voluntária e inclusão (todas as grandes empresas).

Inspirado nas recomendações daquele organismo internacional, o Programa Confia foi gestado tendo como base a confiança, justificada por uma estrutura de governança corporativa tributária, de controle fiscal e gestão de riscos, e em um relacionamento aprimorado entre a administração tributária e os contribuintes, caracterizado pela cooperação, pela prestação de serviços para prevenção de inconformidades e pela transparência em troca de segurança

⁵⁷⁵ Disponível em: <https://www.gov.br/pt-br/servicos/consultar-classificacao-programa-sintonia> Acesso em: 18.02.2025.

⁵⁷⁶ Art. 13 do PL nº 15/2024.

⁵⁷⁷ Art. 14 do PL nº 15/2024.

⁵⁷⁸ Art. 2º do PL nº 15/2024.

jurídica.⁵⁷⁹

Em fase final de testes, o modelo dispensa a aprovação legislativa para sua implementação, ressalvados alguns aspectos que serão abordados em seguida, que, porém, não impedem o desenvolvimento da maior parte das estratégias do programa.

No PL nº 15/2024, o Confia foi conceituado como um programa de conformidade tributária de adesão voluntária, que visa a incentivar o cumprimento das obrigações tributárias e aduaneiras por meio da construção de relacionamento cooperativo entre a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda e os contribuintes participantes.⁵⁸⁰

A participação no Programa será aberta às pessoas jurídicas que possuam uma estrutura de governança corporativa tributária, um sistema documentado de gestão de conformidade tributária, além de critérios quantitativos e qualitativos a serem definidos pela RFB, tendo em vista sua capacidade operacional para prestar os serviços e garantir a concessão dos benefícios no âmbito do Confia.⁵⁸¹

Em linha com as recomendações da OCDE, o relacionamento cooperativo a ser estabelecido no âmbito do Confia terá como princípios a voluntariedade de ingresso e de saída, a boa-fé e a construção de uma relação de confiança mútua, o diálogo e a cooperação, a transparência, a previsibilidade e a segurança jurídica, a busca da conformidade tributária, a prevenção de litígios e de imposição de penalidades, a proporcionalidade e a imparcialidade.⁵⁸²

Assim como ocorreu com a implantação dos PCCs na Holanda e na Austrália, a adesão será formalizada por um acordo entre as partes, referido no projeto de lei como Plano de Trabalho, provavelmente para afastar qualquer caracterização de natureza contratual ao pacto.

Ainda segundo o projeto de lei, o plano de trabalho, que terá período de vigência previamente determinado, deverá contemplar: I - as ações e as tarefas a serem executadas; II - os objetivos a serem atingidos no período; III - a revisão, pelo contribuinte, de seus sistemas e

⁵⁷⁹ Portaria RFB nº 28, de 15 de abril de 2021, que instituiu o Comitê Gestor responsável pela definição das diretrizes para a criação e o funcionamento do Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal (Confia) da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB).

⁵⁸⁰ Art. 2º do PL nº 15/2024.

⁵⁸¹ PL nº 15/2024:

“Art. 10. A adesão ao Confia será fundamentada em critérios:

I - quantitativos, que abrangem o ativo patrimonial, o controle acionário, a receita bruta declarada, os débitos declarados, a massa salarial, a representatividade na arrecadação dos tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda e a participação no comércio exterior, dentre outros; e

II - qualitativos, que abrangem o histórico de conformidade fiscal, o perfil de litígio, a estrutura de controle interno em vigor e a complexidade da estrutura e das transações realizadas, dentre outros.

Parágrafo único. Os critérios de adesão a que se refere este artigo serão definidos em função da capacidade operacional da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda para prestar os serviços e garantir a concessão dos benefícios no âmbito do Confia.”

⁵⁸² Art. 3º do PL nº 15/2024.

procedimentos internos que impactam negativamente o sistema de gestão de riscos tributários ou a eficiência operacional da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda; IV - a regularização pelo contribuinte de inconsistências identificadas pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda no cumprimento de suas obrigações tributárias, principais ou acessórias; e V - a previsão de diálogo sobre as possíveis dúvidas ou divergências na interpretação da legislação tributária e sobre o encaminhamento adequado do tema para obtenção de segurança jurídica com maior eficiência.⁵⁸³

Embora conste como dever das partes o cumprimento do plano de trabalho pactuado, o projeto de lei não prevê consequências para eventual descumprimento, nem para o Fisco, nem para os contribuintes. Tal fato confere ao pacto a natureza de um “acordo de cavalheiros”, o que a nosso ver retiraria a possibilidade de sua executoriedade forçada pela via judicial. Ressalte-se que esta não é uma exclusividade do programa brasileiro, sendo este um ponto de controvérsias também nos PCCs da Austrália e da Holanda, por exemplo.

No âmbito do Confia, eventuais inconsistências identificadas pela RFB em relação aos contribuintes participantes serão dirimidas através de processos próprios, podendo ainda lhes ser concedido prazo para autorregularização de até cento e vinte dias, contados da data da ciência do ato que formalizar o entendimento da Secretaria, sem a incidência de multa de mora.

Persistindo a divergência de entendimentos entre a RFB e o contribuinte, o crédito será constituído por lançamento de ofício, e caso a operação em análise tenha sido conhecida pelo Fisco com base no procedimento de revelação pela própria empresa, não incidirão a multa de ofício, nem a multa por descumprimento de obrigação acessória.

De tudo o que foi dito, observa-se que, ressalvadas as previsões de não incidência ou redução de penalidades pecuniárias, todos os demais aspectos do programa dispensariam tranquilamente previsão legal.

Isso porque, em nosso país, o princípio da legalidade estrita em matéria de tributação não alcança os procedimentos do Fisco para monitoramento dos contribuintes, ressalvadas as prerrogativas da Fiscalização relativas ao seu poder de polícia investigativo, nem impede o estabelecimento de uma relação de cooperação.⁵⁸⁴

⁵⁸³ Art. 4º, § 1º do PL nº 15/2024.

⁵⁸⁴ O conteúdo material do princípio da legalidade em matéria tributária vem expresso no CTN, *in verbis*:

“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do art. 52, e do seu sujeito passivo;

Ademais, em geral, um programa de conformidade cooperativa não deve afetar a carga tributária. Por meio de um PCC, pretende-se fornecer os mesmos resultados tributários que em um procedimento regular, porém antecipadamente. A essência de um programa de conformidade cooperativa não confere novos direitos à administração tributária, mas opera com base em procedimentos existentes.⁵⁸⁵

Por esta razão, entendemos que o escopo do princípio da legalidade não abrange programas de conformidade cooperativa. O princípio da legalidade também não explica como a administração tributária deve aplicar a legislação tributária, mas visa fornecer clareza em relação ao tributo a ser pago. De outro lado, se um programa interfere no montante da obrigação tributária, por certo ele requer implementação por meio de um ato legislativo.

Por outro lado, apesar de fundamentado principalmente no poder discricionário da Administração Tributária de exercer da melhor forma possível a sua atividade (com maior eficiência e efetividade), a previsão legal de um programa de conformidade cooperativa confere

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;
V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II dêste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.”

Por outro lado, ao tratar do exercício da fiscalização pela Administração Tributária, o CTN refere-se à “legislação”, expressão que, na definição do próprio Código, “*compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.*” (art. 96). É de ver:

“Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Parágrafo único. A legislação a que se refere êste artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação dêstes de exhibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos nêles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.”

⁵⁸⁵ Nesse sentido, também são as conclusões de Alicja Majdańska:

“(…) Como resultado, o conceito de conformidade cooperativa não é uma questão de direito substancial, mas sim de direito procedimental. Ele não interfere na magnitude da obrigação tributária, mas, em vez disso, representa um novo procedimento de conformidade tributária. Pode ser considerado mais um procedimento de aplicação da lei. O conceito de conformidade cooperativa foca em alcançar os mesmos resultados que uma auditoria regular, mas por meio de ferramentas diferentes. Ele impõe a autorregulação pelos grandes contribuintes empresariais e opera como sua avaliação. Assim, pode ser visto como uma meta-regulação construída a partir da gestão interna de risco tributário do contribuinte. Esse conjunto de características constitui (o que é chamado neste livro) o conceito de conformidade cooperativa.” (MAJDAŃSKA, Alicja. **An Analysis of Cooperative Compliance Programmes. Legal and Institutional Aspects with a Focus on Application in Less Developed Countries**. Amsterdã: IBFD Doctoral Series. V. 58, 2018, p. 241 – Tradução livre)

às partes maior segurança jurídica, o que faz com que OWENS considere apropriado apoio regulatório para tratar dos seguintes aspectos: 1) legitimação da administração tributária para estabelecer uma relação de *compliance* cooperativo; 2) limite de participação; 3) confidencialidade das informações fornecidas pelo contribuinte; 4) carácter vinculativo das decisões da administração fiscal; 5) recursos; 6) utilização das informações fornecidas pelo contribuinte durante o acordo conformidade cooperativa e após sua conclusão.⁵⁸⁶

Embora o PL n° 15/2024 não contemple alguns desses aspectos, o próprio Código Tributário Nacional garante aos contribuintes a confidencialidade de suas informações, bem como confere certa discricionariedade às autoridades administrativas quanto à atividade de supervisão, remetendo o seu regramento à “legislação” (lembrando que o termo é utilizado pelo CTN também para se referir às normas infra-legais).

Quanto aos demais pontos, não há qualquer prejuízo ou impedimento para que sejam estabelecidos por ato normativo da autoridade máxima do Ministério da Fazenda, com especial atenção ao carácter vinculativo das decisões finais da Administração no âmbito do Confia, de forma a evitar que os contribuintes participantes sejam surpreendidos com uma posterior autuação, mesmo tendo seguido as orientações da Administração.⁵⁸⁷ Um ponto, no entanto, demandaria mesmo previsão legislativa: a nossa proposta de PCC implicará em redução ou inaplicabilidade de sanções pecuniárias, que, em nosso país, só podem ser estabelecidas por ato do legislador.

Na verdade, poucas são as jurisdições que possuem um PCC regulamentado por lei.⁵⁸⁸ Em geral, os procedimentos são publicados em normas administrativas, mesmo porque há um consenso de que uma minudente previsão legal impactaria a necessária flexibilidade característica do cumprimento cooperativo. Afinal, caso sejam estabelecidos marcos jurídicos rígidos, não haverá espaço para uma relação de colaboração baseada na transparência, compreensão mútua e confiança.

Acrescente-se que um dos objetivos de um PCC é justamente o de acabar com uma

⁵⁸⁶ OWENS, Jeffrey; LEIGH-PEMBERTON, Jonathan. **Cumplimiento cooperativo: un enfoque para la fiscalidad sostenible y con múltiples partes interesadas**. Trad. para o espanhol Jaume Menendez Fernandez e Ubaldo Gonzalez de Frutos, p. 48 – Tradução livre. Disponível em: <https://publications.iadb.org/es/cumplimiento-cooperativo-un-enfoque-para-la-fiscalidad-sostenible-y-con-multiples-partes> Acesso em 27.01.2025.

⁵⁸⁷ O que, deve-se ponderar, não é raro no Brasil. Em regra fundamentada na autonomia funcional dos auditores fiscais, a atuação que contrarie orientação de autoridade superior, a nosso ver, desafia o poder hierárquico característico da organização administrativa. No entanto, como sói acontecer, acreditamos que a previsão expressa do carácter vinculante das decisões finais proferidas em procedimentos no âmbito do Confia traria maior segurança jurídica para os participantes.

⁵⁸⁸ OCDE. **La relación cooperativa: Un marco de referencia: De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo**. OECD Publishing, Paris, 2013, p. 36. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264207547-es>. Acesso em: 19.02.2025.

excessiva juridificação da relação fiscal e da proliferação regulatória, que tem gerado tantos conflitos entre as partes.⁵⁸⁹

O PL n° 15/2024, atento a essa questão, estabelece tão somente a competência para o estabelecimento da relação, os parâmetros gerais para a participação e os benefícios a serem concedidos aos participantes, deixando os detalhes para regulamentação administrativa.

De todo o exposto, verifica-se que o Confia tem uma grande aptidão para atender às principais recomendações da OCDE, transformando-se em um programa exitoso de conformidade tributária cooperativa.

Ainda na fase de testes com 20 empresas certificadas, a experiência vem se mostrando satisfatória para os participantes, que sentiram uma melhora no relacionamento com a RFB. Em uma pesquisa de avaliação feita pela própria Receita, todas as empresas declararam estar satisfeitas ou muito satisfeitas em relação aos requisitos exigidos para ingresso no piloto, operacionalização das ferramentas tecnológicas utilizadas e comunicação e relacionamento com os servidores da RFB envolvidos no processo.⁵⁹⁰

Segundo resposta dos participantes, os destaques positivos do processo de adesão ao piloto do Confia apontam que nos testes a RFB conseguiu demonstrar os principais benefícios de um PCC, quais sejam: canais exclusivos de comunicação com a Receita, maior aproximação dos contribuintes, na tentativa de entender as demandas e resolução de questões sem litígio e se empenhar em realmente entender como é a operação da empresa, transparência entre Fisco e contribuinte e a possibilidade de diálogo construtivo entre as partes.⁵⁹¹

Tudo indica que o programa está teoricamente preparado para atender aos primeiros 5 pilares desenvolvidos pela OCDE que devem nortear a atuação da receita ao lidar com os contribuintes: 1) compreensão baseada na consciência comercial; 2) imparcialidade; 3) proporcionalidade; 4) abertura (divulgação e transparência); e 5) responsividade.

Quanto ao sexto pilar, o da **confiança justificada**, parece-nos que o piloto do Confia não estabeleceu os requisitos para um Marco de Controle Fiscal (MCF), ao contrário do que é feito na Austrália e na Holanda, e atualmente recomendado pela OCDE.

⁵⁸⁹ Como constatado no relatório Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, o excesso de normas em matéria tributária, problema que no Brasil é agravado pela tríplice competência na matéria, dificulta a interpretação e aplicação do sistema normativo, sendo apontada como uma das causas de incremento da litigiosidade fiscal. (BRASIL. **Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro**. Justiça Pesquisa, 5 ed., Brasília: Insper e CNJ, 2022, p. 36. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>)

⁵⁹⁰ BRASIL. **Relatório da Pesquisa de Avaliação do Processo de Adesão a Piloto do Confia**. Setembro/2024. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/arquivos/2024/2024-10-04_relatorio-pesquisa-de-avaliacao-do-processo-de-adesao-ao-piloto-do-confia-final.pdf Acesso em: 19.02.2025.

⁵⁹¹ BRASIL. **Relatório da Pesquisa de Avaliação do Processo de Adesão a Piloto do Confia**. *Cit.*

Contudo, não se pode esquecer que o programa brasileiro está ainda em fase inicial de implementação e que exigências demasiadas poderiam afastar o interesse dos participantes, inviabilizando a sua implantação em maior escala, o que impediria a aferição dos resultados dessa iniciativa.⁵⁹²

E, apesar de ainda não estar suficientemente desenvolvido e testado a ponto de estabelecer um quadro mínimo de controle fiscal (que, reitere-se, deve ser individualizado de acordo com as características de cada participante), o projeto de lei deixa claro que um dos requisitos para o ingresso no programa é a existência de um controle interno, que demonstre uma efetiva governança fiscal por parte do contribuinte.⁵⁹³

Em outras palavras, para que haja confiança justificada deve haver “*evidências objetivas que levariam uma pessoa razoável a concluir que um contribuinte em particular pagou a quantia correta de imposto*”.⁵⁹⁴

Em uma relação de confiança justificada, as partes aproveitam a organização administrativa, o controle interno do próprio contribuinte e as auditorias contábeis externas a que são legalmente obrigados, evitando a repetição de informações e processos por meio de novas auditorias por parte do Fisco.

Ao exigir dos participantes que possuam uma estrutura de governança corporativa tributária e um sistema de gestão de conformidade devidamente documentado, o PL permite que a Receita Federal vá aos poucos testando os elementos mais essenciais a esse controle, de forma a inspirar confiança suficiente a ponto de dispensar um trabalho minucioso de fiscalização.

Na experiência brasileira, acreditamos que a exigência de um MCF rigoroso nesse

⁵⁹² No Relatório Final da Câmara Temática encarregada de propor uma estrutura mínima para um MCF no âmbito do Confiá, essa preocupação ficou bem evidente:

“Embora a criação de um Marco de Controle Fiscal tenha como objetivo estabelecer um referencial com diretrizes e princípios de governança tributária que gere a confiança de que a empresa participante do CONFIA está no controle de suas posições fiscais, pretendeu-se, desde o início dos trabalhos, evitar a criação de novas obrigações acessórias aos contribuintes participantes do programa. Por esse motivo, a equipe de trabalho estabeleceu alguns pressupostos para construção do MCF, sendo eles:

- Ser orientativo e flexível, dando às empresas a liberdade de estabelecerem as diretrizes e os mecanismos internos que entendam necessários ao estabelecimento da estrutura de governança dos riscos decorrentes do seu negócio;
- Aprimorar, quando necessário, a estrutura de governança existente através da incorporação de diretrizes, procedimentos e mecanismos com foco no gerenciamento dos riscos tributários;
- Evitar o incremento dos custos de conformidade sempre que houver procedimento semelhante que represente gerenciamento do risco fiscal que se pretenda governar.” (**Relatório Final. Câmara Temática Marco de Controle Fiscal - CT MCF**. 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/arquivos/2023/20220817RelatorioFinalCTMCFassinado2.pdf> Acesso em: 12.01.2025)

⁵⁹³ PL n° 15/2024, art. 2º, parágrafo único.

⁵⁹⁴ ATO. **Corporate population compliance. Assuring tax compliance of the corporate population through our justified trust program**. Disponível em: <https://www.ato.gov.au/businesses-and-organisations/corporate-tax-measures-and-assurance/large-business/justified-trust> Acesso em: 15.01.2025.

primeiro momento não seria mesmo adequada, seja pela falta de maturidade no estabelecimento de uma relação cooperativa, seja pelo próprio objetivo central do nosso PCC, que será implementado principalmente na tentativa de reduzir a litigiosidade fiscal e resolver amigavelmente os conflitos.⁵⁹⁵

A lógica é a de que quanto mais o Fisco prestar assistência, agir com transparência, responder com agilidade às necessidades dos contribuintes, e se engajar em uma relação mais cooperativa e menos coercitiva, mais se desenvolverá a conformidade tributária, o que traria como consequência a redução da judicialização.⁵⁹⁶

No entanto, ao contrário do que ocorreu no Brasil, nos países pioneiros na introdução de um modelo de conformidade cooperativa, pouco ou quase nada se fala de redução de litígios como um objetivo do programa. Por que em nosso país essa é a sua meta principal? Quais as evidências de que um tal objetivo possa ser alcançado? Quais das principais causas da litigiosidade tributária no Brasil um programa de conformidade cooperativa bem estruturado poderia combater? São essas perguntas que pretendemos responder no próximo capítulo.

⁵⁹⁵ Em diversas partes da exposição de motivos do PL nº 15/2024 esse objetivo vem destacado. Por todas, confira-se:

4. Considerado o fato de que os programas de conformidade cooperativa envolvem uma vantagem na aceção do conceito de prestação de serviço estatal - ou seja, a redução geral dos custos de conformidade dos contribuintes participantes, eles não são considerados benefícios fiscais, pois a vantagem não representa perda ou consumo extra de receitas estatais, já que têm por objetivo a busca de métodos preventivos que garantam a conformidade, de modo a evitar litígios longos, mediante declaração e pagamento voluntário, o que produz ganhos para o erário.

⁵⁹⁶ Esta é também a conclusão constante do relatório Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro. (BRASIL. Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro. Justiça Pesquisa, 5 ed., Brasília: Insper e CNJ, 2022, pág. 42. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>)

CAPÍTULO V - COMPLIANCE TRIBUTÁRIO COOPERATIVO – O MODELO IDEAL COM APTIDÃO PARA REDUZIR LITÍGIOS E OS DESAFIOS PARA A SUA IMPLANTAÇÃO

5.1. Um modelo brasileiro de *compliance* cooperativo

Vale a pena repisar que o conceito de conformidade cooperativa foi construído pela OCDE com base na experiência de países desenvolvidos (Holanda, Austrália, Estados Unidos e Reino Unido). Mesmo porque os primeiros programas de conformidade cooperativa foram lançados em países membros daquele organismo internacional, principalmente pela dificuldade de lidar com o planejamento tributário.

Nos últimos anos, tem havido um crescente interesse pelo conceito em países não membros da OCDE.⁵⁹⁷ Os benefícios de um programa de conformidade cooperativa atraíram tanto as administrações tributárias, como os grandes contribuintes empresariais de países menos desenvolvidos, levantando a questão de saber se é possível o transplante do conceito para estas jurisdições, uma vez tendo sido desenvolvido no contexto do ambiente legal e institucional de países ricos, e, em caso afirmativo, se isso atenderia aos propósitos de países mais desiguais.

Já se disse que não existe um modelo único para um programa de conformidade cooperativa.⁵⁹⁸ Cada país deverá, com base nas melhores práticas já identificadas nos estudos sobre o tema, ajustá-las às suas próprias circunstâncias sociais, culturais, políticas e institucionais e adotar um critério flexível sobre como projetar e implementar esses programas, com foco nos objetivos que se deseja alcançar com a implantação do seu próprio modelo.

No Brasil, segundo o Coordenador do Centro Nacional do Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal - Centro Confia, o que se espera com a relação cooperativa é a redução da lacuna fiscal, a diminuição e célere solução de litígios, além de uma aplicação mais efetiva dos recursos da Administração Tributária, maior segurança jurídica e redução dos custos de

⁵⁹⁷ O Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT) adicionou um capítulo ao seu Manual de Controle do Planejamento Tributário Internacional em 1º de novembro de 2022, justamente sobre a introdução de programas de Conformidade Cooperativa por administrações tributárias em países em desenvolvimento. (QUÍÑONES, Diego; MOSQUERA, Irma; HUISKERS-STOOP, Esther. **Manual sobre Control de la Planeación Tributaria Internacional. Iniciativas de cumplimiento cooperativo como mecanismo preventivo.** CIAT. 2022. Disponível em: https://www.ciat.org/5-5-iniciativas-de-cumplimiento-cooperativo-como-mecanismo-preventivo/?utm_source=CIATPublicaciones&utm_medium=ActiveCampaign&utm_campaign=5-5-iniciativas-de-cumplimiento-cooperativo-como-mecanismo-preventivo&utm_term=espanol&utm_content=noviembre2022 Acesso em: 21.02.2025)

⁵⁹⁸ OWENS, Jeffrey; LEIGH-PEMBERTON, Jonathan. **Cumplimiento cooperativo: un enfoque para la fiscalidad sostenible y con múltiples partes interesadas.** Trad. em espanhol Jaume Menendez Fernandez e Ubaldo Gonzalez de Frutos. Pág. 7. Disponível em: <https://publications.iadb.org/es/cumplimiento-cooperativo-un-enfoque-para-la-fiscalidad-sostenible-y-con-multiples-partes> Acesso em 27.01.2025

conformidade para os contribuintes.⁵⁹⁹

Embora estes sejam objetivos comuns aos programas de conformidade cooperativa em geral, no Brasil o foco ficou mesmo é no tratamento da litigiosidade, que alcançou níveis alarmantes, sem perspectivas de qualquer tendência ao arrefecimento. As transações tributárias não impactaram de maneira significativa nos índices de litigiosidade, e as esperanças voltaram-se, agora, para os programas de indução à conformidade.

Ao longo deste trabalho, já demonstramos como o investimento em um PCC bem estruturado teria o potencial de reduzir os litígios tributários.

Fundamentados na transparência e na melhoria da comunicação entre as partes, um diálogo aberto entre as empresas e as autoridades fiscais pode ajudar a esclarecer dúvidas e evitar mal-entendidos que poderiam levar a disputas. Por meio de treinamentos e orientações oferecidos aos contribuintes nos programas de conformidade, as empresas podem melhorar seus processos internos e reduzir a probabilidade de erros nas declarações. Isso diminui a chance de auditorias e, conseqüentemente, de litígios.

Como a base de um programa de conformidade cooperativa está em um relacionamento de confiança entre as partes, isso aumenta a probabilidade de que elas optem por acordos amigáveis em lugar de conflitos administrativos ou judiciais. Acrescente-se que os PCCs costumam incluir mecanismos para a resolução de conflitos antes que eles se transformem em litígios formais, facilitando a resolução de questões tributárias de maneira mais rápida e menos onerosa.

O acesso facilitado e antecipado às autoridades fiscais permite que os contribuintes se envolvam proativamente com o Fisco sobre questões que possam surgir, ajudando a identificar e resolver problemas antecipadamente.

Uma atuação responsiva por parte do Fisco proporciona uma melhor adaptação às frequentes mudanças da legislação tributária, ajudando os contribuintes a se adequarem às alterações de forma mais eficiente, e, com isso, reduzindo a possibilidade de conflitos decorrentes de não conformidade.

Para verificar se um modelo de conformidade cooperativa a ser implementado em nosso país seria capaz de alcançar esses objetivos, é preciso voltar à sua definição. Nos capítulos anteriores, mostrou-se que o conceito de conformidade cooperativa é uma estratégia de conformidade tributária dirigida a um grupo de contribuintes empresariais. Para definir esse

⁵⁹⁹ CAMPOS, Flávio Vilela. **A conformidade tributária no Brasil: uma análise comparada. Dissertação de Mestrado.** Instituto de Estudios Fiscales – IEF. Universidad Nacional de Educación a Distancia – UNED. Espanha, 2020, p. 13. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/estudos-relacionados/4BDissertaoFlvioVilela.pdf> Acesso em 12.01.2025

grupo, a estratégia se baseia nos conceitos de risco tributário e em uma estrutura de controle fiscal. Com base nessa avaliação, a administração tributária ajusta suas atividades de supervisão. Além disso, os contribuintes participantes permanecem em contato regular com um agente fiscal responsável pelo seu acompanhamento, discutindo em conjunto os riscos tributários.

O conceito se baseia principalmente em disposições do direito tributário procedimental. Em lugar de auditorias intensivas e abrangentes, o Fisco adota estratégias mais preventivas, voltadas a estimular e auxiliar a conformidade tributária, e, se for o caso, detectar e tratar previamente possíveis erros ou riscos fiscais, sem a necessidade de aplicação de pesadas penalidades pecuniárias.⁶⁰⁰

É justamente nesse ponto, de prevenção de inconformidades e de substituição de uma política focada em sanções punitivas por uma estratégia voltada para o incentivo e a compreensão, que um PCC demonstra um grande potencial de redução de conflitos. O exato alcance dessa redução poderá ser empiricamente constatado após um período considerável de vigência do programa.⁶⁰¹ Contudo, evidências teóricas demonstram esse potencial, principalmente ao correlacionarmos a solução – que passa não só pela adoção de um eficaz

⁶⁰⁰ Esse ponto, aliás, consta expressamente da Exposição de Motivos do PL nº 15/2024, o projeto de lei que visa implementar e regulamentar o PCC brasileiro:

“15. Nesses casos e considerando a existência da relação de confiança e a sinergia para fomentar a boa-fé, a transparência e a segurança jurídica entre as partes, o presente projeto contempla a possibilidade de não aplicação ou redução de sanções tributárias para contribuintes que participarem e observarem as premissas do programa, no caso de divergência entre a posição tributária por eles adotada e o entendimento da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

16. O princípio do ‘concordar em discordar’ do *Cooperative Compliance* é um passo importante no processo de construção da confiança mútua. Conformidade cooperativa pressupõe transparência e diálogo, sendo de grande relevância que o contribuinte, para que possa ter conforto em ser transparente, tenha: (i) a possibilidade de dialogar previamente em relação às questões nas quais busca um posicionamento da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e (ii) um sistema diferenciado de imposição de penalidades.

17. Ressalta-se que sanções tributárias têm caráter punitivo e visam a criar percepção de risco dentro do sistema de controle a posteriori atualmente utilizado pelo Fisco. Nesse programa ora proposto, objetiva-se complementar esse sistema por métodos preventivos que garantam a conformidade.”

⁶⁰¹ Acreditamos que a eficiência do modelo como redutor da litigiosidade não será algo aferível a curto prazo. Isso porque um tal resultado dependerá realmente de uma mudança cultural, que partirá inicialmente de um grupo reduzido de participantes, cujo comportamento, por sua vez, influenciará gradativamente grupos maiores, para só então se generalizar socialmente:

“A conformidade com as regras é fortemente construída socialmente. Portanto, para maximizar a conformidade com as regras de um grupo, devemos buscar maximizar a pressão social para comportar-se em conformidade com os grupos sociais. (...) Sistemas baseados em regras e enforcement, em vez de confiança social, têm custos transacionais mais altos e resultados de desempenho mais baixos. O elemento crucial que sustenta tanto a contratação humana quanto a regulação é a capacidade de confiar nas pessoas com quem estamos lidando. A confiança é construída quando os indivíduos são empoderados e responsabilizados, e onde as informações são compartilhadas de forma aberta e transparente. (...) Sistemas de conformidade e regulação precisam ser reorientados para como apoiam e produzem evidências de uma cultura ética, que se manifesta em comportamentos éticos.” (Hodges, Christopher; Steinholtz, Ruth. **Ethical Business Practice and Regulation A Behavioural and Values-Based Approach to Compliance and Enforcement**. Bloomsbury Publishing. Edição do Kindle. Tradução livre.)

programa de conformidade cooperativa, mas principalmente pela mudança de paradigma na relação Fisco-contribuinte que um PCC pressupõe – com as causas dos litígios tributários de uma determinada jurisdição.

No Brasil, essas causas foram detalhadas em uma pesquisa ampla e pioneira que trouxe o diagnóstico tanto do contencioso administrativo, como do contencioso judicial. Ao avaliar essas causas, pretendemos demonstrar quais delas poderiam ser mitigadas pela introdução de estratégias de incentivo à conformidade, acompanhadas da adoção de um bom PCC, e se o modelo proposto pela Receita Federal teria os requisitos necessários para combatê-las.

Antes de analisar essas causas, e como um programa bem estruturado poderia enfrentá-las, cabe contextualizar o cenário propício à introdução de um PCC, demonstrando que é necessário combinar estratégias para alcançar o objetivo almejado.

5.1.1. A conformidade cooperativa no contexto das estratégias de conformidade tributária

Como se disse no capítulo anterior, tem sido comum, ao menos em nosso país, a confusão entre a adoção de um programa de conformidade cooperativa e a opção por estratégias de estímulo à conformidade tributária. Embora ambos tenham como pano de fundo a melhoria no relacionamento Fisco-contribuinte, um PCC tem como característica a personalização da atuação fiscal, o que só se torna possível quando tratamos de um grupo restrito de contribuintes.⁶⁰²

Embora o tratamento diferenciado tenha levantado questões delicadas, em especial sobre uma possível violação ao princípio da igualdade, fica evidente a impossibilidade de estender a todos os contribuintes de uma determinada jurisdição atenção fiscal individualizada e personalizada, dado o número desproporcional entre as empresas que exercem atividades tributáveis e o pessoal dedicado à sua supervisão.

⁶⁰² A diferença foi muito bem esclarecida por Flávio Vilela Campos, valendo citar:

“As abordagens de relação cooperativa podem ser divididas em dois modelos complementares: estratégias gerais, denominadas de ações de conformidade, que buscam envolver os contribuintes e demais partes interessadas para construir ambientes de relacionamento fundamentados nos princípios da boa-fé, cooperação, transparência, simplificação, previsibilidade das condutas e segurança jurídica, com reflexos em todo o sistema tributário, dentre os quais se destacam as normas, a comunicação, a assistência, os serviços, a capacitação e o gerenciamento de riscos. Essas estratégias gerais, que podem ser segmentadas conforme o perfil dos contribuintes, são dirigidas a todos, grandes pequenos e médios contribuintes.

Outro modelo, complementar às estratégias gerais, apresenta abordagem caracterizada por um tratamento mais personalizado, pelo qual são construídos e avaliados a estrutura de governança corporativa fiscal que garanta o correto cumprimento tributário, com transparência pelas corporações de sua estratégia fiscal (planejamento tributário) e responsabilidade pela alta administração pela governança tributária e política fiscal da empresa, modelo denominado *Conformidade Cooperativa*.” (CAMPOS, Flávio Vilela. Programas de conformidade. Novo art. 139-B do CTN. In: OLIVERA, Carlos Henrique de. *Et. All. (Org.). Normas Gerais de Prevenção de Litígios, Consensualidade e Processo Administrativo Tributário e Código de Defesa dos Contribuintes*. Coleção Bibliográfica: A reforma do processo tributário. V. 1. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023, p. 202-203)

O conceito de conformidade cooperativa se baseia na gestão do risco tributário. Dentro de um programa de conformidade cooperativa, a administração avalia o risco tributário representado pelos grandes contribuintes empresariais e, com base nessa avaliação, ajusta o escopo das atividades de supervisão.

Isso pressupõe que haja uma seleção dos grandes contribuintes que, em regra, dada a complexidade e a escala de suas operações, geralmente exigem uma abordagem de fiscalização diferente daquela aplicada a pequenos e médios contribuintes. Aliada ao risco de inconformidade, a escolha da melhor estratégia de supervisão também deve levar em conta o impacto que um eventual descumprimento ocasionaria na arrecadação das receitas tributárias e é por esta razão que, em geral, os PCCs são endereçados a grandes contribuintes corporativos.

Apesar dessas boas razões para a distinção de tratamento, ainda assim não se pode negar que um PCC favorece contribuintes selecionados em detrimento de outros que não podem acessar o programa. Acrescente-se que mesmo entre grandes contribuintes empresariais, pode-se questionar se seria aceitável selecionar um grupo que mereça o tratamento diferenciado.

No Relatório de 2013, a OCDE argumenta que a conformidade cooperativa não viola o princípio da igualdade. De acordo com a OCDE, grandes contribuintes corporativos se distinguem pela complexidade e escala de suas operações, que exigem uma abordagem organizacional diferente daquela que é apropriada para a gestão de contribuintes pequenos e médios.⁶⁰³ Mesmo assim, para evitar um tal questionamento, entendeu por bem alterar a nomenclatura de “Relacionamento Aprimorado” para “Compliance Cooperativo”, reconhecendo que este é um ponto delicado na implementação do conceito.⁶⁰⁴

Desde o início de sua implementação, os programas de *cooperative compliance* foram

⁶⁰³ Esse ponto será melhor analisado no item 5.5.2, com o objetivo de contextualizar o tratamento diferenciado com o conteúdo do princípio constitucional da igualdade, tal como interpretado na doutrina e, em especial, pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

⁶⁰⁴ OECD. **La relación cooperativa: Un marco de referencia: De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo.** OECD Publishing, Paris, 2013, p. 52-53. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264207547-es>. Acesso em: 19.02.2025.

“Siempre y cuando la administración tributaria establezca la relación cooperativa com el contribuyente en base a una evaluación explicita y objetiva de la capacidad y la voluntad del mismo de cumplir las exigencias de comunicación de información y transparencia y a la adecuación de su MCF, no hay conflicto aparente con el principio de igualdad ante la ley. No obstante, es un hecho que algunos comentaristas opinan que podría existir tal conflicto y los motivos merecen consideración.

Es posible que realmente sea cuestión de percepción derivada del lenguaje utilizado. En particular de la terminología ‘Enhanced relationship’ (literalmente ‘Relación Mejorada’) utilizada que incluso es difícil de traducir a otros idiomas y, si se saca del contexto explicativo del Estudio de 2008, puede dar la impresión involuntaria de que la mejora de la relación implica algún beneficio más allá de aquellos explicados en el mismo Estudio, entre ellos posiblemente la reducción de la deuda fiscal. Por consiguiente, la importancia atribuida a los resultados que se atribuyen a las administraciones tributarias, comentada anteriormente, puede que haya sido pasada por alto. Como se ha explicado en el Capítulo 1, es por este motivo por el que se ha sustituido el término ‘relación cooperativa’ (literalmente ‘relación mejorada’) por cumplimiento cooperativo.”

concebidos como uma ferramenta dentro da estratégia geral de gerenciamento de risco de conformidade pelas administrações tributárias. Essa estratégia geral inclui ferramentas para estimular a conformidade e outras para prevenir a não conformidade.

No Brasil, os entes federados de um modo geral já vêm adotando estratégias de estímulo à conformidade, seja por meio de programas de anistia e/ou remissão, seja através das transações tributárias, pelo monitoramento especial dedicado a grandes contribuintes e, mais recentemente, pela adoção de programas específicos de conformidade, já mencionados no capítulo anterior.

No entanto, ao terem como objetivo primordial o aumento da arrecadação, algumas dessas estratégias acabam resultando no aumento da litigiosidade fiscal, incentivando a inconformidade. É o que ocorre, por exemplo, com os chamados parcelamentos especiais.

Em nosso país, detectada uma inconformidade pelo Fisco, é promovido o lançamento de ofício, que inclui, além do eventual tributo devido, pesadas penalidades pecuniárias.⁶⁰⁵ De outro lado, os governos aliam a este sistema de sanções extorsivas sucessivos programas de parcelamento especial, na tentativa de recuperação de créditos tributários e, principalmente, como forma de viabilizar a entrada de recursos no Tesouro a curto prazo.

Um estudo promovido pela RFB em 2017 detectou que só na esfera federal, desde o Programa de Recuperação Fiscal (REFIS) lançado no ano 2000 até aquele ano, a União já havia adotado mais de 40 políticas de regularização fiscal, considerando os programas genéricos e os setoriais. No entanto, segundo o relatório:

⁶⁰⁵ Essas penalidades muitas vezes incentivam a litigiosidade, pois tornam os débitos impagáveis, levando os contribuintes ao Judiciário. O debate na jurisprudência do STF acerca dos limites constitucionais que o legislador deve obedecer ao estabelecer multas tributárias é antigo e recorrente, tendo aquela Corte por várias vezes se manifestado no sentido da possibilidade de o Poder Judiciário reduzir as multas fiscais impostas pela Administração Tributária, para evitar a sua irrazoabilidade e para “*dar ao litígio a solução mais justa*”. A matéria, só considerando os processos afetados para julgamento pela sistemática da repercussão geral, foi objeto de 6 temas, quais sejam: **Tema 214**, com fixação de tese (I - É constitucional a inclusão do valor do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS na sua própria base de cálculo; II - É legítima a utilização, por lei, da taxa SELIC como índice de atualização de débitos tributários; III- Não é confiscatória a multa moratória no patamar de 20%); **Tema 487** - Caráter confiscatório da “multa isolada” por descumprimento de obrigação acessória decorrente de dever instrumental (pendente de julgamento); **Tema 736**, com fixação de tese (É inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária por não consistir em ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária); **Tema 816** - a) Incidência do ISSQN em operação de industrialização por encomenda, realizada em materiais fornecidos pelo contratante, quando referida operação configura etapa intermediária do ciclo produtivo de mercadoria. b) Limites para a fixação da multa fiscal moratória, tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório; **Tema 863**, com fixação de tese (Até que seja editada lei complementar federal sobre a matéria, a multa tributária qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio limita-se a 100% (cem por cento) do débito tributário, podendo ser de até 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário caso se verifique a reincidência definida no art. 44, § 1º-A, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23, observando-se, ainda, o disposto no § 1º-C do citado artigo); e **Tema 872**, com fixação de tese (Revela-se constitucional a sanção prevista no artigo 7º, inciso II, da Lei nº 10.426/2002, ante a ausência de ofensa aos princípios da proporcionalidade e da vedação de tributo com efeito confiscatório).

Os elevados percentuais de exclusão de contribuintes dos parcelamentos especiais e o expressivo aumento do passivo tributário administrado pela Receita Federal evidenciam que os parcelamentos não são instrumentos eficazes para a recuperação do crédito tributário, além de causar efeitos deletérios na arrecadação tributária corrente, posto que o contribuinte protela o recolhimento dos tributos na espera de um novo parcelamento especial. Frise-se que as regras oferecidas nesses programas tornam muito mais vantajoso para o contribuinte deixar de pagar os tributos para aplicar os recursos no mercado financeiro, já que num futuro próximo poderão parcelar os débitos com grandes descontos e outras vantagens. Caso opte por aplicar os recursos em títulos públicos, por exemplo, que são remunerados pelo Governo Federal pela taxa Selic (os mesmos juros cobrados sobre os débitos em atraso), essa opção será muito vantajosa para o contribuinte, pois ele poderá, num futuro próximo, resgatar esses títulos públicos e pagar à vista seus débitos, obtendo grande ganho devido aos descontos, inclusive dos mesmos juros adquiridos com a aplicação (que poderão até mesmo serem liquidados integralmente com PF/BCN).⁶⁰⁶

Esse efeito negativo sobre a conformidade não é um fenômeno que ocorre apenas no Brasil. As anistias fiscais são internacionalmente contestadas na literatura sobre conformidade fiscal. Se de um lado, no curto prazo podem gerar um aumento na receita tributária, de outro, há várias pesquisas comprovando que anistias conduzidas em intervalos curtos têm como efeito reduzir a conformidade tributária, pela antecipação dos indivíduos de futuros benefícios fiscais.⁶⁰⁷

As transações federais, embora teoricamente diferentes, em algumas hipóteses de transação por adesão assemelham-se a verdadeiras anistias gerais⁶⁰⁸, com o agravante de poderem ser estabelecidas em editais da PGFN e, portanto, sem previsão em lei específica, apenas com base na autorização geral concedida pela Lei n° 13.988/2020 (a lei geral de transações tributárias federais).⁶⁰⁹

⁶⁰⁶ RFB. Estudo sobre Impactos dos Parcelamentos Especiais. 2017. Disponível em: <https://static.poder360.com.br/2021/08/20171229-estudo-parcelamentos-especiais.pdf> Acesso em 24.02.2025

⁶⁰⁷ Por todas, confira-se: TORGLER, Benno. **Tax morale: Theory and empirical analysis of tax compliance**. Tese de doutorado. University of Basel. Suíça. 2003. Disponível em: https://edoc.unibas.ch/56/1/DissB_6463.pdf Acesso em 24.02.2025. Para uma pesquisa abrangente no Brasil, veja-se: GOMES, Antônio Paulo Machado. **O impacto da complexidade tributária e dos parcelamentos especiais na tomada de decisão da (des)obediência tributária das empresas brasileiras listadas na B3: um estudo sob a ótica da teoria dos jogos**. Universidade Federal de Minas Gerais. FACE - Faculdade de Ciências Econômicas. Dezembro/2020. Disponível em: <http://hdl.handle.net/1843/36676>. Acesso em: 24.02.2025

⁶⁰⁸ Nesse sentido, cf. SCAFF, Fernando Facury. Refis é uma transação tributária e não uma renúncia fiscal. In: **Consultor Jurídico**. São Paulo: Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. 2014. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2014-dez-02/contas-vista-refis-transacao-tributaria-nao-renuncia-fiscal/> Acesso em: 24 fev. 2025; PISCITELLI, Tahiane; *et. all.* (Coord.) **Transações tributárias estaduais**. São Paulo: FGV Direito SP, 2025. Disponível em: <https://hdl.handle.net/10438/36603> Acesso em: 28.02.2025.

⁶⁰⁹ A transação por adesão concede benefícios para a regularização da dívida com a União (inscrita ou não em dívida ativa), com base em propostas pré-moldadas, oferecidas ao contribuinte pelo sistema da RFB ou da PGFN, que podem envolver: desconto, entrada facilitada, prazo alongado para pagamento, valor da prestação mínima diferenciada, uso de precatórios federais, entre outros benefícios.

Tais propostas são divulgadas por meio de editais ou portarias, nos quais se estabelece: o prazo para adesão, os benefícios, os perfis do contribuinte e da dívida contemplados, as regras para rescisão, obrigações e demais condições do acordo. Por isso, os benefícios e quem pode aderir variam de acordo com a hipótese prevista nesses atos normativos. O importante é que o contribuinte, nesses casos, limita-se a aceitar todas as condições fixadas no ato que a propõe, razão pela qual a doutrina tenda a considerá-la mais como uma hipótese de parcelamento especial, dada a característica de unilateralidade destas concessões.

Atualmente, é um dado fático que a transação federal se tornou um sucesso em termos de arrecadação. Só em 2022, a PGFN conseguiu recuperar R\$ 39,1 bilhões em dívidas com a União, sendo que 36% dos valores recuperados resultaram de transações tributárias.⁶¹⁰ A arrecadação do órgão vem se superando a cada ano e em 2023, dos R\$ 48,3 bilhões inscritos em dívida ativa arrecadados pela PGFN, R\$ 20,7 bilhões derivaram de acordos de transação tributária.⁶¹¹

Contudo, ainda não há pesquisas que demonstrem o resultado dessas transações na conformidade fiscal, sendo certo que as exigências legais vêm provocando um efeito curioso de privilegiar os contribuintes com menor capacidade de pagamento e, em regra, índices mais baixos de conformidade, ao contemplar como irrecuperáveis ou de difícil recuperação dívidas mais antigas, sem garantias e de devedores praticamente insolventes.

Não se quer aqui criticar o instituto – que vem se mostrando como uma maneira eficiente de aumentar a arrecadação – mas apenas demonstrar que não há ainda indícios de que a transação tributária tenha um efeito positivo no grau de conformidade⁶¹².

Ainda entre as tentativas de melhorar a conformidade e reduzir os litígios, no Brasil, as Fazendas Públicas costumam adotar estratégias diferenciadas de monitoramento de grandes contribuintes.⁶¹³ Na Receita Federal, os grandes contribuintes são acompanhados pelo monitoramento da arrecadação de tributos (impostos, taxas e contribuições), análise dos setores e grupos econômicos, e tratamento prioritário das situações encontradas.

Desde 2001, a RFB faz um acompanhamento diferenciado dos contribuintes de maior porte, levando em conta o impacto da sua participação na arrecadação da receita tributária.⁶¹⁴ De lá pra cá, os critérios de seleção e as formas de monitoramento foram aprimorados, ampliando-se também os objetivos do monitoramento.

⁶¹⁰ **PGFN em Números 2023. Dados de 2022.** <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/pgfn-em-numeros-2023-versao-20042023.pdf> Acesso em:

⁶¹¹ BRASIL. Ministério da Fazenda. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2024/dezembro/pgfn-arrecadou-r-49-2-bilhoes-inscritos-em-divida-ativa-ate-outubro-de-2024-uma-marca-historica> Acesso em: 24.02.2025

⁶¹² No mesmo sentido, pondera Elidie Bifano:

“Não nos alinhamos ao entendimento de que tais programas sejam tão danosos, especialmente em homenagem aos contribuintes que cumprem com seus compromissos de transação e buscam fôlego para renovar suas atividades, uma vez que a fórmula de tais financiamentos é muito atraente, pois o custo do dinheiro no mercado financeiro é sempre alto.

Não rejeitamos propostas dessa natureza, apenas entendemos que seus resultados têm se mostrado pífios, além de se prestarem a resolver problemas de arrecadação em curto prazo e gerarem dificuldades fiscais a longo prazo.” (BIFANO, Elidie Palma. Programa Litígio Zero 2024: significado, extensão e devida cautela. In: **Consultor Jurídico**. 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-abr-03/programa-litigio-zero-2024-significado-extensao-e-as-devidas-cauteladas/> Acesso em: 24.02.2025)

⁶¹³ Os critérios para definição do grupo dos grandes contribuintes constam da Portaria RFB nº 505/2024.

⁶¹⁴ Portaria SRF nº 578, de 11 de junho de 2001 (já revogada).

Atualmente, o monitoramento dos maiores contribuintes vem previsto na Portaria RFB nº 4.888/2020, que prevê como objetivos: I - subsidiar a administração da RFB com informações relativas ao comportamento tributário dos maiores contribuintes; II - atuar tempestivamente, preferencialmente em data próxima a do fato gerador da obrigação tributária; III - conhecer, de forma sistêmica, o comportamento econômico-tributário dos maiores contribuintes; IV - diagnosticar as inconformidades mais relevantes que resultem, ou possam resultar, em distorção efetiva ou potencial da arrecadação; V - promover iniciativas de conformidade tributária perante os maiores contribuintes, que priorizem ações para autorregularização; e VI - encaminhar as ações de tratamento a serem executadas de forma prioritária e conclusiva nos demais processos de trabalho da RFB.⁶¹⁵

A classificação como “maiores contribuintes” para fins de sujeição ao monitoramento é feita com base na combinação de critérios, tais como receita bruta, débitos declarados, massa salarial, participação na arrecadação federal e participação no comércio exterior, deixando de lado qualquer critério relacionado à conformidade, grau de risco, comportamento do contribuinte ou governança tributária corporativa.⁶¹⁶

Tais características trazem ao monitoramento dos maiores contribuintes um viés quase que exclusivamente arrecadatório, transformando a fiscalização das atividades desse grupo em uma atividade muito mais intensa do que aquela dispensada aos demais contribuintes.⁶¹⁷

Em parte, a estratégia vai de encontro aos programas de conformidade cooperativa, que buscam justamente diminuir ou abrandar a supervisão daqueles que demonstrem, por seus comportamentos e rigor nos processos de controle interno, possuir um baixo risco fiscal.

Acrescente-se que priorizar ações de autorregularização sem distinção de tratamento em função do risco de descumprimento contraria os fundamentos de um PCC, que pressupõem que

⁶¹⁵ Art. 3º da Portaria RFB nº 4.888/2020. Os critérios são definidos pela Receita Federal e alterados periodicamente, vigorando na atualidade os previstos na Portaria RFB nº 505/2023, que divide o grupo dos maiores contribuintes em duas espécies: a) contribuintes diferenciados: para as pessoas jurídicas, as empresas devem atender a pelo menos um dos seguintes critérios: receita bruta anual igual ou superior a R\$ 340 milhões, operações de importação e exportação nesse mesmo valor ou débitos declarados a partir de R\$ 80 milhões; e b) contribuintes especiais, cujos limites são significativamente maiores: nas pessoas jurídicas, assim se qualificam as empresas com receita bruta anual igual ou superior a R\$ 2 bilhões ou débitos declarados a partir de R\$ 500 milhões.

⁶¹⁶ Art. 8º e 9º da Portaria RFB nº 4.888/2020.

⁶¹⁷ Esse viés arrecadatório foi destacado em um artigo de Pedro Siqueira, que analisa o monitoramento dos maiores contribuintes no Brasil em face da teoria da regulação responsiva. Pondera o autor:

“Diversos atos normativos foram editados anteriormente para tratar do tema, contudo, a despeito das mudanças trazidas a cada novo diploma infralegal, o intuito principal continuava a ser o de promover o mero aumento da arrecadação tributária. Isso se percebe dos dispositivos dos regulamentos infralegais anteriores, os quais definiam, em síntese, apenas a existência de um acompanhamento diferenciado de sujeitos passivos de maior capacidade contributiva e a necessidade de uma maior fiscalização por parte da RFB em caso de diminuição dos níveis de arrecadação de tributos por partes desses contribuintes.” (SIQUEIRA, Pedro H. Braz. O Monitoramento dos Maiores Contribuintes: uma aplicação de regulação responsiva? In: **Revista de Direito Setorial e Regulatório**. V. 8. N. 1, p. 82-104, maio 2022, p. 90)

a prática deve ser reservada a contribuintes de baixo risco, como uma forma diferenciada de tratamento que é capaz de premiar os esforços em direção à conformidade.

Apesar da louvável intenção em estimular a conformidade no grupo dos grandes contribuintes⁶¹⁸, o monitoramento diferenciado não tem gerado esse efeito, uma vez que, conforme levantamento realizado pela própria Receita Federal, esses contribuintes, que em 2023 representavam 0,04% das pessoas jurídicas formalizadas no Brasil e respondiam por 61% da arrecadação administrada pela RFB, naquele mesmo ano responderam por 81,39% do crédito constituído de ofício.⁶¹⁹

Não que uma seleção dos contribuintes em função do porte econômico seja inadequada ou irrelevante. Na verdade, a adoção de um bom programa de conformidade cooperativa pressupõe a seleção desse grupo para a melhor compreensão de suas atividades e comportamento fiscal. No entanto, utilizar essa estratégia de gestão da dívida para concentrar as autuações fiscais e aterrorizar os administradores com a ameaça de criminalização é medida que vai de encontro a qualquer programa de indução à conformidade, estimulando a litigiosidade e aumentando a desconfiança na Administração.

Nesse contexto, a adoção de programas de conformidade tributária surge como uma alternativa para implementação de uma verdadeira mudança cultural. Em nosso país, a redução da litigiosidade tributária, que em regra é tratada como uma finalidade colateral nos programas de conformidade historicamente mais antigos, transforma-se em meta urgente e principal.

Algumas razões podem explicar este fenômeno. A primeira delas é a elevada litigiosidade tributária no Brasil. Inegavelmente, possuímos um dos maiores índices de litigiosidade fiscal do mundo⁶²⁰, sendo razoável que o Poder Público de um modo geral tenha

⁶¹⁸ A Portaria RFB nº 4.888/2020, em seu art. 1º, indica como objetivo a promoção da conformidade tributária, e no art. 2º, define a própria atividade de monitoramento de maiores contribuintes como aquela que consiste na análise de seu comportamento econômico-tributário para a promoção da conformidade tributária, na análise do seu comportamento econômico-tributário, por meio da gestão do tratamento de inconformidades com o fim de evitar a formação de passivo tributário, dentre outros.

⁶¹⁹ RFB. **Relatório Anual da Fiscalização. Resultados 2023 & Planejamento 2024**. p. 9 e 17. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/fiscalizacao/relatorio-anual-fiscalizacao_2023-2024.pdf/view Acesso em 27.02.2025.

⁶²⁰ Conforme Relatório do Contencioso Tributário no Brasil 2021, do Núcleo de Tributação do Insper, nos relatórios anteriores o contencioso tributário brasileiro era apresentado comparativamente à mediana do contencioso administrativo para países da OCDE (0,28% do PIB) e para um grupo de países da América Latina (0,19%). Contudo, a partir de 2020, não foi possível a atualização dos dados para OCDE e América Latina, uma vez que esses dados deixaram de ser informados nos relatórios da série *Tax Administration* da OCDE. Apesar disso, destacou o relatório de 2021 que as conclusões encontradas permanecem válidas: o Brasil, que em 2020 alcançou 74,8% do PIB em contencioso tributário administrativo federal (número diretamente comparável às estimativas internacionais), permanece muito distante dos padrões mundiais. (VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins; NOVO, Carla Mendes; LONGO, Larissa Luzia; VASCONCELOS, Lorreine Silva Messias. **Contencioso tributário no Brasil. Relatório 2021 - Ano de referência 2020**. Núcleo de Tributação do Insper. Setembro/2024, p. 32-34. Disponível em: <https://repositorio.insper.edu.br/server/api/core/bitstreams/ac44b28d-85f9-432f-afd8-ff0de7cca343/content> Acesso em: 28.02.2024)

como meta reduzir o contencioso tributário, administrativo e judicial.

A segunda razão é que grande parte desse contencioso decorre justamente da disfuncionalidade na relação Fisco, contribuinte e Poder Judiciário, como bem concluem as pesquisas do Diagnóstico do Contencioso Tributário Brasileiro, tanto administrativo, como judicial. O relatório de sistematização de ambas as pesquisas coloca com clareza em suas considerações finais que:

(...) É necessária uma mudança profunda cultural na relação fisco, contribuinte e Poder Judiciário, a fim de propiciar a atuação cooperativa entre os partícipes. O impacto negativo da falta de cooperação pode ser observado nas diversas hipóteses pesquisadas, seja na falta de transparência ativa, seja na necessidade de integração entre órgãos administrativos e judiciais, seja na escassa prática de meios adequados de resolução de conflitos tributários. (...) O fortalecimento da transparência, lealdade e confiança entre as partes envolvidas na relação fiscal deve, outrossim, desdobrar-se em sugestões também para as searas administrativas, como a necessidade dos contenciosos tributários de dar publicidade aos fundamentos e orientações interpretativas adotadas na solução dos litígios tributários e o aperfeiçoamento do instituto da consulta tributária, de maneira a garantir que a solução da consulta seja pública e tenha valor de norma complementar.⁶²¹

Por fim, a demora no trâmite dos processos administrativos e judiciais, atrelada a características processuais como a suspensão da exigibilidade do crédito na esfera administrativa, o baixo custo da litigância fiscal no país, e a desnecessidade de depositar o valor do tributo para questionar a sua exigência, são fatores que ocasionam um índice pífio de recuperação dos créditos impugnados, prejudicando a arrecadação tributária e incentivando a concorrência desleal.

Cabe então avaliar quais estratégias de conformidade tributária poderiam ter o efeito de combater essa litigiosidade (ou ao menos reduzir o tempo de duração dos litígios), e como elas atuariam considerando as características especiais da litigiosidade no Brasil.

5.1.2. Analisando as causas da litigiosidade tributária

Em regra, a existência de um litígio de qualquer natureza pressupõe uma discordância ou divergência de opinião entre duas ou mais partes de uma relação. Não obstante, os conflitos tributários também podem encontrar outras explicações.

Isso porque nem sempre os litígios tributários, seja em sede administrativa, seja judicial, se instauram quando da existência de uma controvérsia entre a administração tributária e o contribuinte em virtude de discordância em relação a aspectos fáticos e/ou jurídicos, desde o

⁶²¹ CNJ. **Sistematização do diagnóstico do contencioso tributário nacional: contencioso judicial tributário**. Brasília: CNJ, 2022, p. 116. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/08/sistematizacao-do-diagnostico-do-contencioso-tributario-nacional-v-eletronica.pdf> Acesso em: 28.02.2025.

(suposto) nascimento da obrigação tributária até a sua extinção⁶²². Muitas vezes, a instauração de processos tributários é motivada pela ausência de capacidade de pagamento dos créditos por parte do sujeito passivo, quer em razão de dificuldades financeiras momentâneas, quer pela má administração de seus negócios, quer pela magnitude que o crédito tributário alcança após a aplicação de pesadas penalidades pecuniárias, mesmo na ausência de dolo ou má-fé.

Em algumas hipóteses, a desobediência tributária chega a ser uma escolha racional dos contribuintes, escolha esta que pode ser motivada, por exemplo, pelos altos custos de conformidade atrelados aos sucessivos parcelamentos especiais que viabilizam diferir no tempo o pagamento das dívidas fiscais.⁶²³

O problema do contencioso tributário não é uma exclusividade do Brasil. Em diversas partes do mundo, o debate acerca de estratégias que aumentem o índice de cumprimento voluntário das obrigações tributárias, reduzindo por consequência os conflitos, está na ordem do dia. Organismos internacionais tais como OCDE, CIAT, FMI, ONU e Banco Mundial têm investido em pesquisas e relatórios objetivando identificar as principais causas dos litígios tributários e propor meios adequados, se não para a erradicação desses conflitos, ao menos para sua mitigação.

Em nosso país, duas pesquisas empíricas, extensas e abrangentes, analisaram as causas do contencioso tributário judicial e administrativo, com resultados divulgados nos meses de fevereiro⁶²⁴ e abril de 2022⁶²⁵, respectivamente.

De acordo com o Núcleo de Tributação do Insper, uma das instituições promotoras da pesquisa, os elementos que levam à origem desse cenário sintomático são, essencialmente, extraprocessuais: dúvidas legítimas quanto à interpretação da legislação tributária, falta de uma postura orientadora da administração tributária, ausência tanto de métodos alternativos de

⁶²² Paradoxalmente, é de se lembrar que tal extinção pode se dar inclusive em razão de uma decisão administrativa não mais passível de recurso, ou de uma decisão judicial transitada em julgado, que reconheçam que nunca houve o nascimento da obrigação tributária.

⁶²³ Em tese de doutoramento defendida na Universidade Federal de Minas Gerais, em dezembro de 2020, Antônio Paulo Machado Gomes analisou “*o impacto da complexidade tributária e dos parcelamentos especiais na tomada de decisão das empresas listadas na B3 em desobedecer à legislação tributária brasileira*”, demonstrando que ambas as variáveis afetam positivamente a probabilidade de uma empresa tomar a decisão pela desobediência. (GOMES, Antônio Paulo Machado. **O impacto da complexidade tributária e dos parcelamentos especiais na tomada de decisão da (des)obediência tributária das empresas brasileiras listadas na B3: um estudo sob a ótica da teoria dos jogos**. Tese de doutorado. Universidade Federal de Minas Gerais. FACE - Faculdade de Ciências Econômicas. Dezembro/2020. Disponível em: <http://hdl.handle.net/1843/36676> Acesso em: 04.09.2023)

⁶²⁴ BRASIL. **Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro**. Justiça Pesquisa. 5. ed. Brasília: Insper e CNJ, 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>

⁶²⁵ BRASIL. **Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo**. São Paulo: Associação Brasileira de Jurimetria, Ministério da Economia, BID e Receita Federal do Brasil, 2022. Disponível em: https://abj.org.br/pdf/abj_bid_2022.pdf

soluções de conflitos, como de iniciativas positivas que promovam a conformidade tributária, e construção de uma relação conflituosa entre fisco e contribuinte.⁶²⁶

Com base nos achados, as pesquisas acima mencionadas também fizeram algumas recomendações aos entes federados para tratamento das causas encontradas, com especial destaque aos métodos preventivos, evidenciando que uma alteração na relação Fisco-contribuinte é capaz de combater as principais fontes de litigiosidade.

Assim é que no Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo dedicou-se uma grande parte do relatório para tratar das iniciativas dos entes federados em prol da estruturação de ambientes mais cooperativos e de relacionamentos dialogais com os contribuintes, em especial o instituto da “consulta tributária” e dos “programas de conformidade fiscal”.⁶²⁷

Tratando do contencioso judicial, muitas das recomendações ao Poder Executivo contidas nos relatórios também se referem a aspectos de prevenção de conflitos, seja na linha da uniformização da interpretação da legislação tributária, seja na consistência e coerência em sua aplicação, seja na transparência dos critérios e entendimentos adotados pelo Fisco.⁶²⁸

Em síntese, as medidas recomendadas sob o olhar das iniciativas de prevenção pressupõem uma mudança na relação entre o Fisco e os contribuintes, retirando da aferição de

⁶²⁶ VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins; NOVO, Carla Mendes; LONGO, Larissa Luzia; VASCONCELOS, Lorreine Silva Messias. **Contencioso tributário no Brasil. Relatório 2021 - Ano de referência 2020**. Núcleo de Tributação do Insper. 2024, p. 37. Disponível em: <https://repositorio.insper.edu.br/server/api/core/bitstreams/ac44b28d-85f9-432f-afd8-ff0de7cca343/content> Acesso em: 28.02.2024

⁶²⁷ BRASIL. **Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo**. São Paulo: Associação Brasileira de Jurimetria, Ministério da Economia, BID e Receita Federal do Brasil, 2022, p. 169-225. Disponível em: https://abj.org.br/pdf/abj_bid_2022.pdf

⁶²⁸ O relatório contém as seguintes recomendações ao Poder Executivo: 1) criação de setores estruturados, compostos por especialistas, com competência para realizar a revisão da legislação tributária de maneira abrangente e perene; 2) criação de lei que uniformize a competência para a prática de atos de elaboração e interpretação de normas tributárias, e, caso se opte pela existência de mais de um órgão, estabeleçam-se regras claras de governança entre eles; 3) criação de lei que estabeleça a transação federal prevista na Lei n. 13.988/2020 aos demais entes públicos, bem como institua ou regulamente a todos os entes a arbitragem, a conciliação e o negócio jurídico processual com envolvimento da Fazenda Pública; 4) criação de lei que estenda aos demais entes públicos a dispensa de constituir créditos tributários, contestar e recorrer em processos judiciais tributários, prevista no art. 19 e seguintes da Lei n. 10.522/2002, nos casos de julgamentos proferidos em controle concentrado de constitucionalidade e recursos repetitivos definitivos proferidos pelo STF e STJ; 5) criação de lei que autorize os agentes fiscais das três esferas federativas a constituírem os créditos tributários apenas quando o órgão máximo aos quais estão vinculados já tenham pronunciamento a respeito da interpretação da legislação tributária a ser aplicada ao caso; 6) criação de ato normativo que disponha sobre os dados a serem coletados e processados pelos órgãos da Administração tributária, bem como determine os procedimentos para a sua análise e divulgação periódica; 7) aprimoramento e ampliação dos sistemas internos de controle de informações, em especial com relação aos dados que refletem o contencioso tributário e a efetividade das medidas adotadas para a arrecadação; e 8) aprimoramento da legislação vigente a fim de prever prazo para que os órgãos da administração tributária divulguem proativamente em seus sítios eletrônicos os estudos, os pareceres e as notas técnicas editados, sob pena de suspensão de sua eficácia enquanto o ato normativo não for disponibilizado ao acesso dos contribuintes. (BRASIL. **Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro**. Justiça Pesquisa. 5. ed. Brasília: Insper e CNJ, 2022, p. 303-304. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf> Acesso em 01.03.2025)

eficiência das Administrações Tributárias o alcance de metas de arrecadação e deslocando-o para o aumento da conformidade voluntária.

À primeira vista, pode parecer que se trata da mesma métrica, vista apenas sob aspectos diferentes. No entanto, ao trabalhar com metas de arrecadação, a imparcialidade do Fisco, necessária a um bom PCC, fica prejudicada, porque se estimulam as autuações, com aplicação de multas gravosas, que incentivam a litigiosidade e postergam o pagamento dos créditos na espera de uma próxima anistia. Já na conformidade voluntária o que se almeja é a redução do *gap* fiscal, a diminuição das autuações e o atendimento tempestivo das demandas dos contribuintes, que aumentam a certeza tributária, com base na confiança recíproca.

Uma relação colaborativa entre sujeitos ativo e passivo da relação tributária, sem dúvida, é capaz de construir um ambiente cuja tônica seja a prevenção de conflitos e, ainda que estes surjam, que seja capaz de tratá-los com agilidade, justiça e isonomia, com o objetivo de arrecadar os tributos efetivamente devidos, ao invés de inflar a dívida ativa com valores desproporcionais e irrecuperáveis de penalidades tributárias.

Constatado que o distanciamento entre a Administração e os contribuintes contribui em muitos dos fatores de litigiosidade, resta definir de que modo a melhoria da relação Fisco-contribuinte atua sobre cada uma das causas dos conflitos que se relacione com as competências da Administração Tributária brasileira, e como essas alterações podem ser implementadas em programas voltados para a melhoria da conformidade fiscal.

5.2. Propostas de atuação sobre as principais causas dos litígios tributários

Nesse tópico, discorreremos sobre como os princípios e pilares da conformidade cooperativa podem atuar sobre cada uma das causas da litigiosidade tributária em nosso país. Na medida do possível, trataremos apenas dos pontos que se referem às competências da própria Administração, porque este é o objeto da nossa tese: demonstrar que o estabelecimento de novas premissas para a atuação do Fisco, desvinculadas da mentalidade repressiva e desconfiada, é capaz de reduzir a litigiosidade e aumentar a conformidade voluntária, trazendo segurança jurídica e certeza antecipada ao procedimento fiscal desenvolvido com a participação dos contribuintes.

5.2.1. Disfuncionalidade dos processos administrativos de constituição e cobrança de créditos tributários

No Brasil, em regra, após o lançamento de ofício do tributo devido, já acrescido das penalidades pecuniárias, abre-se prazo para o contribuinte impugnar a exigência ainda na esfera

administrativa, muitas vezes passando por duas instâncias de julgamento.

Nesse processo, que pode ser muito demorado em alguns entes federativos – como no caso da União Federal⁶²⁹ – confere-se ao contribuinte a oportunidade de trazer alegações de fato e de direito, mas se exclui dos órgãos julgadores nessa esfera a possibilidade de se posicionarem sobre a constitucionalidade ou não das leis.

Tais processos administrativos de constituição definitiva do crédito tributário têm sua fase contenciosa instaurada com a impugnação do lançamento efetuado, que, por sua vez, tem o condão de suspender a sua exigibilidade, sem a necessidade de qualquer depósito prévio da importância a ser discutida, nem mesmo do valor do tributo supostamente devido.⁶³⁰ Tal característica faz com que muitas vezes o processo administrativo seja utilizado como estratégia protelatória por parte de alguns contribuintes e não raro inviabiliza a recuperação do crédito devido, ao permitir nesse interregno o esvaziamento do patrimônio do devedor, por dolo ou mesmo não intencionalmente.⁶³¹

A primeira medida que pode ser adotada para reduzir esse problema é evitar a lide administrativa. Para tanto, podem ser adotadas estratégias aplicadas à generalidade dos contribuintes, ou medidas específicas para um pequeno grupo de contribuintes selecionados pelo seu porte econômico e baixo perfil de risco tributário.

Como estratégia geral, convém adotar um sistema onde haja um controle de qualidade do lançamento tributário antes que o contribuinte seja dele notificado, garantindo uma maior consistência do lançamento e evitando exigências fiscais equivocadas, sem condições de serem confirmadas nem administrativa, nem judicialmente.

Em Minas Gerais, o Regulamento do Processo Tributário Administrativo prevê que o lançamento deverá ser revisto por uma autoridade administrativa diversa da que o promoveu⁶³²,

⁶²⁹ Na esfera federal, conforme dados extraídos do Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo, o tempo mediano de duração de um processo administrativo até a instância superior do CARF é de 9 anos, 8 meses e 3 dias. (BRASIL. **Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo**. São Paulo: Associação Brasileira de Jurimetria, Ministério da Economia, BID e Receita Federal do Brasil. 2022, p. 41. Disponível em: https://abj.org.br/pdf/abj_bid_2022.pdf Acesso em: 01.03.2025)

⁶³⁰ A tentativa de introduzir a figura do depósito recursal no processo tributário administrativo foi rechaçada pelo Supremo Tribunal Federal que julgou a exigência inconstitucional, dando ensejo inclusive à edição de súmula vinculante, com o seguinte enunciado: “**Súmula Vinculante 21**. É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo.”

⁶³¹ Afinal, um devedor que passa por uma crise financeira pode entrar em estado real de insolvência durante a tramitação do processo administrativo.

⁶³² Decreto nº 44.747/2008 (Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA) “Art. 92. As incorreções ou as omissões da peça fiscal não acarretarão a sua nulidade, quando nela constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração arguida. Parágrafo único. Verificada a insubsistência ou vício não sanável do Auto de Infração ou Notificação de Lançamento, antes da intimação do sujeito passivo, a autoridade incumbida do controle de qualidade determinará a reformulação parcial ou total do crédito tributário.”

que analisará os seguintes elementos: a) clareza e adequação da redação da peça fiscal; b) adequação da subsunção dos fatos descritos no Auto de Infração à irregularidade tipificada na legislação tributária; c) correção da eleição do sujeito passivo e dos responsáveis; d) correção da base de cálculo, da alíquota aplicada, dos cálculos e do montante exigido na autuação; e) correção da penalidade aplicada; f) estruturação, suficiência e clareza das provas; g) observância das normas atinentes à formalização do crédito tributário, especialmente os manuais e orientações expedidos pela Superintendência do Crédito e Cobrança; h) adequação e correção técnica do procedimento fiscal utilizado e a observância das orientações e roteiros indicados pela Superintendência de Fiscalização; e i) se for o caso, a realização de Arrolamento Administrativo e a lavratura de Representação Fiscal para Fins Penais, nos termos da legislação tributária, ou a orientação para realização ou lavratura posterior.⁶³³

É conveniente que a revisão envolva áreas diferentes dentro do órgão de receita, permitindo maior uniformidade, padronização e harmonização do entendimento dos diversos setores envolvidos, a correção de possíveis equívocos antes da ciência do contribuinte e o aprimoramento da qualidade do crédito tributário formalizado, conferindo-lhe maior consistência fática e jurídica.

A medida vem apresentando bons resultados em Minas Gerais. Em 2024, dos 596 acórdãos proferidos pelas Câmaras de Julgamento do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais (CC/MG), 446 julgaram procedente o lançamento, 135 deram pela procedência parcial e apenas 15 foram pela improcedência. Considerando-se apenas as decisões definitivas do CC/MG – quais sejam, as decisões das Câmaras de Julgamento irrecorríveis, as decisões que, mesmo que recorríveis, tornaram-se definitivas pelo decurso de prazo sem interposição de recurso e as decisões da Câmara Especial – esses números se alteram um pouco, mas ainda assim chama a atenção o alto percentual de manutenção dos lançamentos na esfera administrativa: dos 571 acórdãos definitivos publicados em 2024, 418 foram pela procedência, 143 pela procedência parcial e 10 pela improcedência.⁶³⁴ Acrescente-se que em 2024 o tempo médio de tramitação processual perante o CC/MG foi de 180 dias, consideravelmente inferior

⁶³³ A atividade de controle de qualidade é regida pela Ordem de Serviço do Subsecretário da Receita Estadual nº 17/2018 e tem como finalidades: a) garantir maior liquidez do crédito tributário; b) reduzir o tempo de tramitação e do julgamento administrativo; c) converter o crédito tributário em efetiva receita no menor tempo possível; d) reduzir a litigância administrativa e judicial, favorecendo o efetivo recebimento; e) reduzir o custo da arrecadação; f) elevar a percepção do risco subjetivo do contribuinte; e g) salvaguardar, de maneira geral, os interesses da Fazenda Pública do Estado.

⁶³⁴ Chamo a atenção para o fato de que se considera também como procedência parcial aqueles casos em que o auditor fiscal, no curso do processo administrativo, concorda em parte com as alegações do contribuinte e reformula o crédito tributário, oportunidade na qual a decisão do CC/MG é pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação procedida pelo Fisco.

ao tempo médio de tramitação dos processos no CARF, que em 2024 foi de 4 anos e 18 dias.⁶³⁵

Ainda dentre as estratégias gerais de indução à conformidade, a concessão de benefícios aos contribuintes que apresentem melhores índices de cumprimento voluntário de suas obrigações pode estimular os investimentos com vistas a um controle interno mais aprimorado, desestimulando os conflitos.⁶³⁶

Os programas de conformidade já adotados no Brasil pelos entes subnacionais trabalham voltados para essa frente em especial. Neles, os contribuintes classificados nos níveis mais elevados de conformidade poderão ser beneficiados com simplificação de obrigações acessórias, procedimentos de revisão ou análise fiscal prévia à lavratura de auto de infração, com possibilidade de autorregularização sem aplicação de penalidades, apropriação de créditos acumulados por meio de procedimentos simplificados, restituições mais ágeis, canais de atendimento diferenciados, e até mesmo outros benefícios em matéria não tributária como a concessão de credenciamento diferenciado e habilitação em programas de concessão de subvenções econômicas.⁶³⁷

No entanto, ao preverem os entes federados um leque de benefícios sem estruturar suas administrações para que possam implementá-los, essas medidas podem ter o efeito contrário ao pretendido e, ao invés de reduzir os litígios, gerar mais judicialização pelo descumprimento das contrapartidas prometidas pela legislação.

Além disso, vários “supostos” incentivos outorgados pelos programas são na verdade direitos dos contribuintes, cuja fruição lhes vem sido negada ou postergada injustificadamente pela Administração.

Nessa mesma linha - de estimular conformidade tributária por meio da concessão de benefícios e tratamento diferenciado aos contribuintes mais bem classificados conforme critérios estabelecidos pela Receita – foi instituído em fevereiro de 2025 o piloto do Programa Sintonia da Receita Federal.⁶³⁸

O Sintonia estabelece parâmetros para a classificação dos contribuintes com base no grau de conformidade tributária, a ser apurado em relação aos seguintes domínios: I - Cadastro, que corresponde à regularidade cadastral do contribuinte; II - Declarações e Escriturações,

⁶³⁵ Os dados, constantes do Portal do Ministério da Fazenda, consideram a média dos processos julgados até novembro de 2024 e estão disponíveis para consulta pelo link: <https://carf.economia.gov.br/dados-abertos/dados-abertos-2024/dados-abertos-202412-final.pdf> Acesso em 01.03.2025.

⁶³⁶ Remetemos o leitor ao Capítulo 1, itens 1.3.3 e 1.3.4, que tratam das técnicas de encorajamento e desencorajamento de condutas e das sanções positivas ou premiais.

⁶³⁷ Para um panorama geral dos programas regionais de conformidade tributária no Brasil, confira-se o item 4.3.1 do Capítulo 4.

⁶³⁸ Portaria RFB nº 511, de 19 de fevereiro de 2025.

referente ao cumprimento das obrigações acessórias com assiduidade e pontualidade; III - Consistência, referente à exatidão das informações prestadas em declarações e escriturações; e IV - Pagamento, correspondente à regularidade e à tempestividade no recolhimento dos tributos devidos.⁶³⁹

Aos contribuintes com o grau mais elevado de conformidade (classificados em A+) poderão ser concedidas prioridades na análise de pedidos de restituição, ressarcimento ou reembolso de tributos, na prestação de serviços de atendimento pela Receita Federal e na participação, mediante solicitação, em seminários, capacitações e fóruns consultivos promovidos pela Receita, além de outros benefícios eventualmente previstos na legislação.

Segundo a Receita, o maior benefício disponibilizado aos contribuintes A+ será o direito de ingressarem no Procedimento de Consensualidade Fiscal - Receita de Consenso.⁶⁴⁰ Trata-se de procedimento que pode ser instaurado antes ou durante um processo de auditoria fiscal, para resolução de divergências havidas entre o Fisco e o contribuinte, seja quanto ao entendimento preliminar exposto pela autoridade fiscalizatória sobre a qualificação de um fato tributário ou aduaneiro, seja quanto à consequência tributária e aduaneira de determinado negócio jurídico. Com o Receita de Consenso, busca-se evitar, mediante técnicas de consensualidade, que conflitos acerca da qualificação de fatos tributários ou aduaneiros relacionados à RFB se tornem litigiosos.

De fato, principalmente para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, as auditorias são uma fonte chave de disputas. Caso não haja previsão de métodos de solução durante o procedimento fiscalizatório, essas disputas desaguarão em um conflito, manifestado por meio de uma impugnação administrativa ou judicial. Para evitar que as divergências gerem um litígio, deve-se tentar resolver a maior parte delas antes que a auditoria seja concluída.

No entanto, esta – que deveria ser a regra de qualquer procedimento voltado à constituição de créditos tributários – vem prevista como uma *benesse* da Administração! Na maior parte das vezes, eventuais divergências havidas entre a posição inicial da autoridade administrativa e a compreensão do contribuinte dispensam a intervenção de um mediador ou de um procedimento formalizado para a sua solução, bastando um diálogo aberto entre as partes para esclarecer os fatos e as posições adotadas.

Na maior parte dos países que adotam modelos de conformidade cooperativa, em relação aos participantes, tais divergências são em regra solucionadas por meio de acordos informais, o que exige um bom treinamento por parte dos auditores fiscais, é verdade, mas

⁶³⁹ Art. 5º e Anexo I da Portaria RFB nº 511, de 19 de fevereiro de 2025.

⁶⁴⁰ Instituído pela Portaria RFB nº 467, de 30 de setembro de 2024.

decorre do direito à participação dos contribuintes, de um lado, e, de outro, da razoabilidade e imparcialidade no exercício da competência discricionária da administração.⁶⁴¹

Por melhor que sejam as intenções com a implantação do programa, com a proposta da Receita Federal, corre-se o sério risco de criação de mais uma etapa de discussão do crédito tributário, ainda dentro do âmbito da própria administração.

O modelo pode se justificar em países que não contam com uma etapa administrativa de discussão do crédito, em que são assegurados aos contribuintes o contraditório e a ampla defesa, com todos os recursos a ela inerentes. Em nosso país, onde já existe uma etapa extensa de discussão do crédito ainda na fase administrativa, mais simples seria a previsão de uma etapa conciliatória no âmbito do processo administrativo, ainda que disponibilizada exclusivamente para um grupo selecionado de contribuintes bem classificados, aproveitando-se da estrutura dos “tribunais” administrativos, com a possibilidade de redução ou exclusão de penalidades em caso de acordo, condicionada à renúncia a eventual impugnação judicial.

Se o contribuinte apresentou uma declaração ou um documento e o Fisco pretende tomar uma decisão que não corrobore os fatos declarados, o contribuinte deve ter a oportunidade de demonstrar diretamente para o auditor a correção da declaração, apresentando cálculos, novos documentos ou fornecendo explicações. A divergência quanto à matéria fática deveria ser resolvida antes de qualquer lançamento.⁶⁴²

Como um benefício importante da conformidade cooperativa está o estabelecimento de métodos dialogais, com participação do contribuinte, prévios ao lançamento de ofício ou antes mesmo da realização do fato gerador, o que pode esclarecer dúvidas de ambas as partes e evitar, de um lado, a adoção pelos contribuintes de estratégias fiscais arriscadas e, de outro, por parte

⁶⁴¹ Segundo Victor Thuronyi, esses acordos informais acontecem porque:

“(…) a prática administrativa nas auditorias fiscais é marcada por duas circunstâncias:

a) A impossibilidade de cobrir todo o escopo da legislação tributária. As regras tributárias são numerosas, detalhadas e difíceis de entender até mesmo para especialistas.
b) A impossibilidade de cobrir todos os fatos possivelmente relevantes. Os fatos nas questões tributárias são tanto extremamente numerosos quanto podem ou não ser relevantes, dependendo de como a administração tributária os caracteriza e aplica a lei.

20. Como resultado, as auditorias geralmente envolvem um grande número de acordos mútuos entre o auditor e o contribuinte. Por exemplo, se o tamanho de uma empresa torna fisicamente impossível verificar fatura por fatura todas as despesas de viagem, pode-se chegar a um acordo entre o auditor e o contribuinte, seja para estender os resultados da análise de uma amostra ou fixar um percentual ou montante específico como sendo dedutível.” (THURONYI, Victor. **How Can an Excessive Volume of Tax Disputes Be Dealt With?** 2013, pp. 7-8. Tradução livre. Disponível em: <https://www.imf.org/external/np/leg/tlaw/2013/eng/tdisputes.pdf> Acesso em: 22.02.2025

⁶⁴² Nesse caso, segundo Victor Thuronyi:

“A atitude em relação às provas deve ser flexível. A ideia é permitir que o contribuinte prove os fatos de qualquer maneira razoável, não exigir estrita adesão a meios probatórios preestabelecidos (a menos que haja suspeitas de que o contribuinte é desonesto e está realmente fabricando evidências). (...) Em outras palavras, não deve haver uma tentativa por parte da administração tributária de ser o mais rigorosa possível. Se essa abordagem for seguida, tanto na auditoria quanto nos protestos, haverá menos disputas e as disputas serão resolvidas de maneira mais expedita.” (THURONYI, Victor. *Op. cit.*, p. 22-23. Tradução livre)

do Fisco, lançamentos improcedentes porque realizados com base em um desconhecimento ou falta de *expertise* quanto à matéria de fato.

Contudo, pelas limitações de recursos e pessoal das Administrações Tributárias, a extensão de um tratamento individualizado a todos os contribuintes tornaria inviável o trabalho da Fiscalização. Por esta razão, na maior parte dos países que adotam um programa formal de conformidade cooperativa, os PCCs estão restritos aos maiores contribuintes que apresentem um comportamento de menor risco, sendo de fato um tratamento favorecido e individualizado por parte da Administração.

No âmbito do Confia, por exemplo, eventuais inconsistências identificadas pela RFB em relação aos contribuintes participantes serão dirimidas antes do lançamento, podendo ainda lhes ser concedido prazo para autorregularização sem a incidência de multa de mora.

Questões fáticas devem possuir evidências fáticas, razão pela qual não se deve impedir nenhum meio de prova como fonte de demonstração dos fatos pelo contribuinte. Claro que essa possibilidade não pode estar aberta indefinidamente, sob pena de viabilizar estratégias de postergação do pagamento ou mesmo correr o risco de que o crédito seja fulminado pela decadência. Porém, dentro de um relacionamento cooperativo, as partes devem atuar conjuntamente para elucidação dos fatos, sendo recomendado formalizar a conclusão obtida em conjunto, que deverá vincular as partes a fim de evitar que seja objeto de posterior questionamento administrativo ou judicial.

Após esta etapa, persistindo a divergência entre o Fisco e o contribuinte quanto à matéria fática, o crédito será constituído por lançamento de ofício, mas, ao fazer isso, a administração tributária deve basear sua decisão em uma situação comprovada, sendo sua a tarefa de fornecer a prova correspondente. Não se deve lançar com base em uma dúvida sobre a existência do fato gerador. Embora tratando de penalidades pecuniárias, a regra do CTN, que determina uma interpretação favorável ao contribuinte [a lei fala em “acusado”] em caso de dúvida quanto à natureza ou circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos⁶⁴³, deveria se aplicar também para o lançamento do próprio tributo, lembrando-se que este consiste *“no procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido,*

⁶⁴³ Código Tributário Nacional:

“Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”

identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”⁶⁴⁴ Não sem razão, a constatação da ocorrência do fato gerador é o primeiro requisito do procedimento administrativo de lançamento, sem a qual não há que se falar em obrigação tributária.

Comprovada pelo Fisco a divergência entre os documentos e declarações do contribuinte, que evidencie a ocorrência do fato gerador sem o correto recolhimento do tributo devido, o crédito aí sim deverá ser constituído por lançamento de ofício.

No âmbito do Confia, caso a operação ou os fatos em análise tenham sido conhecidos pelo Fisco com base no procedimento de revelação pelo próprio contribuinte, não incidirão a multa de ofício, nem a multa por descumprimento de obrigação acessória.

Isso também evita um litígio administrativo ou judicial, muitas vezes proposto justamente pela intensidade desproporcional das multas previstas na legislação brasileira, que não raro superam consideravelmente o valor do próprio tributo devido.

Ainda assim, se o contribuinte prosseguir com a contestação dos fatos, embora não tenha conseguido provar a sua versão, a possibilidade de produção de prova técnica necessária para elucidá-los não lhe deve ser negada na esfera administrativa. O problema é que no âmbito do processo administrativo tributário, essa prova técnica, quando autorizada, é feita por auditores fiscais. Apesar da inquestionável competência das equipes das Fazendas Públicas, não se pode negar que a sua formação técnico-profissional pode levar a questionamentos sobre uma necessária imparcialidade na verificação dos fatos. Pode-se dizer que fatos são fatos, e, portanto, inquestionáveis, mas pode ocorrer que sua investigação não alcance a profundidade merecida quando feita por aqueles que têm interesse na solução da demanda em favor de alguma das partes. Uma perícia técnica feita por um profissional que não integre nem a Administração Tributária, nem a equipe interna ou contratada pelo contribuinte poderia colocar um ponto final na questão.

Se a divergência disser respeito à interpretação e aplicação da legislação tributária, caso não haja consenso entre as partes, alguns procedimentos simples seriam capazes de evitar a instauração de um litígio administrativo ou judicial. Quando o desacordo for de caráter mais geral, entre o entendimento da receita e dos contribuintes quanto a determinada operação ou setor econômico, a criação de espaços de debates pode auxiliar bastante na resolução da questão.

Em 2024, por meio da Portaria RFB nº 466/2024, foi instituído o projeto Receita Soluciona, “*com o objetivo de promover e facilitar o diálogo entre a Secretaria Especial da*

⁶⁴⁴ CTN, art. 142.

Receita Federal do Brasil - RFB e a sociedade sobre matérias tributárias e aduaneiras, de competência do órgão, de forma a contribuir para a respectiva conformidade.”⁶⁴⁵

Pelo projeto, entidades representativas de grupos de contribuintes, quais sejam, confederações nacionais representativas de categorias econômicas, centrais sindicais e entidades de classe de âmbito nacional, poderão formular requerimento para discutir determinadas matérias, apresentando a proposta que entendem como a mais adequada para a solução da demanda, podendo para tanto solicitar reunião presencial ou virtual, a qual poderá ocorrer de forma individual ou em conjunto com outros requerentes, por meio de fóruns de diálogo. Para auxiliar na solução das demandas, a RFB poderá convidar outras entidades, tendo o prazo de 90 dias para se pronunciar sobre o requerimento.

De forma a conferir agilidade ao procedimento, as comunicações entre as partes serão realizadas exclusivamente por meio dos canais digitais oficiais da RFB, tais como caixa postal e processo digital. A resposta final tem efeito vinculante no âmbito da RFB e respalda o sujeito passivo que as aplicar, ainda que não seja o respectivo consulente, desde que se enquadre na hipótese por ela abrangida.

O projeto, segundo divulgação da própria RFB, reforça a comunicação direta entre a Receita e a sociedade, promovendo a conformidade fiscal e facilitando a resolução de demandas tributárias e aduaneiras de forma colaborativa e transparente⁶⁴⁶, o que evita a instauração de conflitos e dá maior segurança tanto aos contribuintes, como aos próprios auditores fiscais.

Quando a divergência de posicionamento entre Fisco e contribuinte quanto à interpretação e aplicação da legislação tributária tiver caráter mais individual, deve-se abrir ao interessado a possibilidade de discutir pessoalmente o caso com o auditor fiscal responsável, que deve se empenhar em entender a posição do contribuinte, evitando litígios na medida em que isso seja razoável e um consenso possa ser alcançado.

A oportunidade de um debate prévio ao lançamento de ofício em caso de divergência de entendimentos só tem sentido se acompanhada da observância concreta de um importante princípio do relacionamento cooperativo: o princípio da imparcialidade.

O princípio impõe a busca do interesse público na correta aplicação da lei tributária e não do interesse de arrecadação da administração tributária, tendo o agente fiscal a obrigação de analisar objetivamente o caso do contribuinte, levando em conta seus argumentos e ponderações.

⁶⁴⁵ Art. 1º da Portaria RFB nº 466, de 30 de setembro de 2024.

⁶⁴⁶ RFB. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2024/outubro/receita-soluciona-ja-esta-aberto-as-instituicoes-interessadas>. Acesso em: 22.02.2025.

Na hipótese de acordo entre as partes quanto aos fatos e à aplicação da legislação, é conveniente que uma tal concordância seja formalizada por escrito para conferir maior certeza e segurança jurídica às partes.

De se observar que, em geral, nas propostas recentes da RFB em direção à conformidade cooperativa, quando contribuinte e Fisco chegarem a um consenso este será formalizado por meio da emissão de um ato administrativo com efeitos normativos, seja uma Solução de Consulta, seja um Ato Declaratório Executivo, ou mesmo uma Instrução Normativa, o que não retira a natureza bilateral do procedimento que o antecede.

Optou-se em nosso país pela adoção, em lugar do contrato administrativo alternativo ao ato administrativo unilateral, de que nos fala Onofre Batista Alves Júnior⁶⁴⁷, pelo ato administrativo como resultado de um procedimento participativo e consensual. Uma tal contribuição para a formação do ato administrativo sem dúvida lhe atribui maior legitimação, justamente a legitimação pelo procedimento de que tanto tratamos no capítulo 2.

E, como também lá asseverado, esta legitimação deve ser reforçada pela participação do administrado na formação normativa, capaz de combater mais uma das causas comprovadas de litigiosidade tributária no Brasil, de que cuidaremos a seguir.

5.2.2. A complexidade da legislação tributária e as deficiências relacionadas à elaboração, interpretação e aplicação da legislação por parte das AT's

A complexidade da legislação em matéria fiscal não é uma exclusividade brasileira. O tecnicismo do tema traz a necessidade de conhecimento especializado em todos os países do mundo, o que por si só dificulta a sua compreensão por grande parte dos contribuintes e mesmo dos legisladores.

Segundo o Manual sobre Prevenção e Resolução de Controvérsias Fiscais da ONU, a primeira e provavelmente a forma mais eficaz de evitar conflitos fiscais é garantir que os contribuintes possam conhecer facilmente seus direitos e obrigações de acordo com a legislação tributária, e, portanto, possam cumprir suas obrigações e compreender seus direitos.⁶⁴⁸

Em um trabalho vencedor do XXV Concurso de Monografias AEAT/ IEF/CIAT, Carol Martinoli cita a complexidade e falta de clareza do ordenamento jurídico tributário, como

⁶⁴⁷ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Transações Administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 325-470.

⁶⁴⁸ ONU. **Manual sobre Prevención y Resolución de Controversias Fiscales**. 2021, p. 31. Tradução livre. Disponível em: <https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2023-08/Dispute%20Avoidance%20and%20Resolution%20Spanish.pdf> Acesso em 03.03.2025.

fatores comuns aos diversos países na geração de conflitos fiscais:

(...) a complexidade e falta de clareza do ordenamento jurídico tributário, a constante e abundante variabilidade da normativa legal tributária, sujeita a um processo contínuo de adaptação, muitas vezes defeituosa ou carente de boa técnica jurídica, o que dificulta o conhecimento e o correto cumprimento por parte dos obrigados tributários.⁶⁴⁹

De fato, a complexidade e a falta de clareza do sistema jurídico tributário, além de sua sujeição constante a alterações legislativas e/ou regulamentares, dificultam a adaptabilidade ao sistema e a compreensão de sua aplicação em qualquer país do mundo. Acrescente-se que a complexidade e instabilidade da legislação tributária permite aos contribuintes, dispostos ao não pagamento de tributos, identificarem brechas para evitar seus passivos tributários.⁶⁵⁰

Durante o processo legislativo, dever-se-ia prestar especial atenção à questão de saber se as leis tributárias podem ser razoavelmente compreendidas e implementadas pelos contribuintes. No entanto, se nem mesmo a maior parte dos legisladores é capaz de entender as leis que aprova, que dirão os seus destinatários.⁶⁵¹

Em nosso país, essa complexidade normativa é agravada, como resultado não apenas da

⁶⁴⁹ MARTINOLI, Carol. **Fórmulas alternativas para la resolución de conflictos tributarios - Análisis de Derecho Comparado**. Concurso de Monografías Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2017, p. 8/9. Disponível em: https://www.ciat.org/Biblioteca/ConcursosdeMonografia/XXV-2017/xxv_I_Premio_Martinoli.pdf Acesso em: 05.09.2023

⁶⁵⁰ Embora na pesquisa Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário não tenha sido possível deduzir se há relação de causalidade entre os elevados estoques processuais e a complexidade da legislação tributária, identificaram-se processos originados de deficiências na execução de três funções exercidas pelas administrações tributárias (Fiscos e Procuradorias): elaboração, interpretação e aplicação das normas. Foram reunidos dados relativos à: (i) transparência, (ii) responsividade, (iii) integração e racionalidade interna e entre diferentes instâncias administrativas, e (iv) adoção de comportamento cooperativo. A associação positiva entre esses dados e a formação de estoques processuais indica a possível correlação entre as variáveis. (BRASIL. **Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro**. Justiça Pesquisa. 5. ed. Brasília: Insper e CNJ, 2022, p. 278-283 e 291-295. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>)

⁶⁵¹ O fenômeno da governamentalização do poder de tributar foi objeto de estudo aprofundado de Bernardo Motta Moreira, que em sua tese de doutoramento esclarece:

“A partir da separação histórica entre a Fazenda pública e a Fazenda do príncipe e entre política e economia, nos atuais Estados Tributários, fortaleceu-se a burocracia fiscal, que atingiu um alto grau de racionalidade. Onofre Alves Batista Júnior observa que, no campo tributário, seria ainda mais evidente essa predominância do Poder Executivo como produtor das normas jurídicas, porque, ainda quando formalmente editada pelo Poder Legislativo, a regra é, na realidade, engendrada pela tecnoburocracia. O autor observa que os projetos de lei versando sobre tributos chegam ao Poder Legislativo prontos e sofrem apenas pequenos acertos em razão de interesses particularizados que os parlamentares representam, e são apreciados sem qualquer interveniência significativa.

A reiterada produção de legislação pelo Poder Executivo em face da complexidade, dinamicidade e instantaneidade das soluções regulativas, muitas vezes extrapolando suas próprias funções, e a dificuldade do debate parlamentar sobre temas complexos e técnicos, aliado às disfunções do procedimento legislativo parlamentar (temporais, políticas, técnicas) gera uma ‘governamentalização legiferante’.

Assim, parte da crise do Poder Legislativo e da lei decorre da própria sociedade técnica, uma vez que as questões enfrentadas demandam soluções rápidas e eficientes, difíceis de serem tomadas por um órgão de estrutura colegiada e composto por mandatários eleitos, não especialistas. A Administração Pública tem se socorrido do auxílio de *experts* que, em nome da objetividade ou infalibilidade da ciência e da técnica, nem sempre estão dispostos a dialogar com os integrantes do Parlamento.” (MOREIRA, Bernardo Motta. **A Governamentalização do Poder de Tributar. Desafios do processo legislativo tributário**. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2021, p. 44-46)

adoção de um regime federativo de três ordens, como ainda da fragmentação do poder normativo entre Legislativo e Executivo, ainda que restrito ao seu papel regulamentar. A excessiva regulamentação gera um paradoxo, uma vez que na busca pela certeza e segurança jurídicas, o sistema acaba por gerar excessiva litigiosidade.⁶⁵²

Além disso, a pulverização da tarefa de interpretação/aplicação da legislação tributária no seio do próprio Poder Executivo, sem a existência no âmbito deste poder de um órgão ou autoridade responsável pela uniformização do entendimento sobre a correta aplicação da lei, causam insegurança jurídica nos administrados, que acabam optando por deixar que a questão seja decidida pelo Poder Judiciário.

Tal realidade, acrescida da falta de transparência e participação dos contribuintes e da academia, seja no processo de elaboração normativa, seja na construção da melhor interpretação, fomenta a necessidade de que a última palavra seja dada pelo Poder Judiciário.

Para combater essa fonte de litígios, alguns pressupostos de programas de conformidade cooperativa podem auxiliar. Inicialmente, parte da abordagem envolve uma etapa de consulta pública no processo de elaboração das normas tributárias. Isso confere aos afetados a oportunidade de opinar sobre a eficácia, a capacidade de implementação e os custos de cumprimento da legislação proposta, permitindo aprimoramentos.

Para a eficácia do processo de consulta, deve-se garantir a publicidade do texto proposto e de eventual exposição de motivos que o acompanhe e conferir tempo suficiente para que os interessados possam analisá-lo e avaliar o possível impacto em suas atividades. O alcance da participação dos interessados pode ser ampliado convidando especialistas, contribuintes, associações empresariais e entidades de classe para apresentar suas opiniões e questionamentos sobre os projetos.

Após o processo de consulta, o governo pode decidir se faz modificações nas propostas para considerar qualquer uma das contribuições das partes interessadas relacionadas a incertezas, complexidades desnecessárias ou consequências fiscais indesejadas. Isso provavelmente resultará em uma nova legislação que forneça maior certeza, seja menos complexa e opere conforme o esperado, o que tem o potencial de evitar ou ao menos minimizar

⁶⁵² **Quantidade de NORMAS EDITADAS NO BRASIL: 33 anos da Constituição Federal de 1988.** No levantamento realizado pelo IBPT, verificou-se que até 2021, em matéria tributária, foram promulgadas 17 Emendas à Constituição, 53 Leis Complementares, 1161 Leis Ordinárias e 1939 Medidas Provisórias (sendo 265 originárias e 1674 reeditadas). Foram editadas no Brasil nestes 33 anos, só em matéria tributária, 36.483 normas tributárias federais (8,23% das normas tributárias), 146.849 estaduais (33,13% das normas tributárias) e 259.904 normas tributárias municipais (58,64% das normas tributárias). Disponível em <https://static.poder360.com.br/2021/10/IBPT-ESTUDOQUANTIDADEDENORMAS33ANOSDACONSTITUICAO.pdf> Acesso em: 07.03.2023

as controvérsias entre a administração tributária e os contribuintes.

Ainda que não sejam feitas as modificações sugeridas, o processo de consulta proporciona transparência aos contribuintes e lhes dá a oportunidade de se prepararem antecipadamente para a entrada em vigor da nova legislação.

A simplificação do sistema é um trabalho inteligente de unificação das normas tributárias também poderia auxiliar na mitigação das causas de conflitos. Isso porque, como resultado da tremenda produção normativa no Brasil, muitas vezes nos deparamos com dispositivos contraditórios, normas incompletas e difíceis de encontrar. O emaranhado de textos vai se embolando desde a produção legislativa, o que se agrava à medida que as fontes decrescem na pirâmide normativa. Em nosso país, até mesmo as Emendas à Constituição estão transformando a Carta Magna em um verdadeiro quebra-cabeças.⁶⁵³

A pesquisa Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário chama a atenção para o fato de que, entre 16 Estados e Distrito Federal, 16 Municípios e a União, não há no país ente federativo que possua alguma iniciativa estruturada de consolidação da legislação tributária, com a participação de especialistas e da sociedade para revisá-la e propor alterações.⁶⁵⁴

O trabalho de orientação dos contribuintes por meio de cartilhas, passo-a-passo, perguntas e respostas e canais de atendimento ajuda a esclarecer as dúvidas e a indicar a maneira correta de cumprir com suas obrigações. As Administrações Tributárias precisam investir em informatização, conduzindo os contribuintes por meio de declarações pré-preenchidas e outras formas de facilitação no cumprimento de seus deveres fiscais. Essas medidas reduzem a possibilidade de inconformidades por simples equívoco dos contribuintes, permitem a autorregularização tão logo elas sejam detectadas e, com isso, evitam inúmeros litígios.⁶⁵⁵

⁶⁵³ A título de exemplo, para entender a reforma tributária implementada pela Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023 – cujo objetivo declarado seria o de simplificar o sistema tributário – não basta abrir a Constituição e ler os dispositivos alterados. É necessário entender os complexos artigos que constam do corpo da emenda, valem como norma constitucional, mas não fazem parte do texto da Constituição (cf. arts. 6º a 23 da EC 132/2023).

⁶⁵⁴ BRASIL. **Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro**. Justiça Pesquisa. 5. ed., Brasília: Insper e CNJ, 2022, p. 281. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>

⁶⁵⁵ Segundo Relatório Anual da Fiscalização de 2023:

“Em 2023, foram retidas em malha 4.588.155 declarações. Dessas, 2.584.390 foram autorregularizadas pelos contribuintes e 1.141.325 foram liberadas da malha em função da entrega de retificadoras por terceiros. Assim, as validações e a disponibilização do extrato do processamento da Malha PF, com as divergências identificadas, contribuiu para a regularização espontânea de 3.725.715 declarações, que representam 81,2% do total de declarações retidas. Adicionalmente, em outubro de 2023, a Receita Federal executou ação de orientação e incentivo à autorregularização, enviando 390.277 cartas a contribuintes com declaração retida em malha fiscal e que ainda não tinham consultado seu extrato de processamento. Desse total, 47,0% se autorregularizaram, gerando um resultado positivo de R\$ 384,9 milhões de crédito tributário de IRPF (...).” (RFB. **Relatório Anual da Fiscalização. Resultados 2023 & Planejamento 2024**, p. 21. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/fiscalizacao/relatorio-anual-fiscalizacao_2023-2024.pdf/view Acesso em 27.02.2025.

Outra medida que pode auxiliar é a instituição de um canal mais ágil e informal para esclarecer dúvidas dos contribuintes. Mesmo que tais respostas não sejam juridicamente vinculativas, a medida pode ser muito útil para resolver problemas mais simples. A desburocratização e uma maior agilidade nas soluções de consulta também poderiam evitar o litígio.

No Brasil, pesquisas empíricas evidenciaram que a percepção dos contribuintes, em sua maioria, é de que as administrações tributárias não possuem portais acessíveis e amigáveis em que concentram suas normas tributárias e a interpretação a elas conferidas.

Muitas vezes, observa-se que a própria Administração Tributária enfrenta dificuldades na interpretação e aplicação das normas. Na pesquisa Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário, identificou-se a existência significativa de competência comum a mais de um órgão no mesmo ente federativo com competência para elaborar e interpretar as normas tributárias, sem regras de governança para resolver conflitos que possam surgir entre eles.⁶⁵⁶

A aplicação da legislação pelo Fisco sem uma prévia uniformização interna de sua interpretação pode ser fonte de lançamentos incongruentes, que geram litígios desnecessários, sendo recomendável que haja orientação interna que impeça o lançamento antes que seja uniformizado o entendimento do órgão fazendário como um todo.

5.2.3. Relação conflituosa entre fisco e contribuinte

Um relatório sobre o contencioso tributário no Brasil, publicado pelo Insper em setembro de 2024, monitorou o nível de litigiosidade na União, Estados, Distrito Federal e Municípios, estimando que o contencioso tributário brasileiro alcançou 5,69 trilhões de reais em 2020. Os números impressionam, principalmente quando avaliados face ao PIB brasileiro, alcançando 74,8% do PIB, em 2020.⁶⁵⁷

Na União, o contencioso tributário foi cerca de seis vezes maior que a receita corrente líquida de 2020 e ainda quando utilizada uma média simples das receitas de 2019, 2020 e 2021 – para eliminar do resultado da pesquisa os efeitos da pandemia –, o número é impressionante: o contencioso tributário federal foi 4,5 vezes maior que a média das receitas correntes líquidas

⁶⁵⁶ BRASIL. **Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro**. Justiça Pesquisa. 5. ed. Brasília: Insper e CNJ, 2022, p. 282. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>

⁶⁵⁷ Este percentual foi obtido a partir da composição das estimativas de contencioso tributário, judicial e administrativo, nos 3 níveis federativos. (VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins; NOVO, Carla Mendes; LONGO, Larissa Luzia; VASCONCELOS, Lorreine Silva Messias. **Contencioso tributário no Brasil. Relatório 2021 - Ano de referência 2020**. Núcleo de Tributação do Insper. 2024, p. 18. Disponível em: <https://repositorio.insper.edu.br/server/api/core/bitstreams/ac44b28d-85f9-432f-afd8-ff0de7cca343/content> Acesso em: 28.02.2024

dos três anos supracitados.

Embora ainda não existam pesquisas que avaliem a relação entre a aplicação de sanções elevadas e desproporcionais por parte da administração tributária e a geração conflitos, acreditamos que esta é uma das principais causas de conflitos tributários no Brasil, especialmente quando os contribuintes acreditam que não cometeram infrações.

É comum que nos relatórios da fiscalização o número de lançamentos de ofício seja apontado como índice de eficiência do trabalho das Administrações Tributárias. No Relatório Anual de Fiscalização da RFB de 2023, destaca-se com orgulho que *“os valores médios do crédito tributário constituído de ofício pela fiscalização vêm aumentando de forma consistente nos últimos anos”* e que a evolução do crédito tributário médio lançado por auditor da Receita Federal do Brasil atuante em procedimentos de fiscalização externa também tem evoluído.⁶⁵⁸

Paralelamente, o grau de aderência das autuações vem diminuindo ano a ano, sendo muito baixo o percentual de autuações em que o contribuinte concorda com o trabalho fiscal e efetua o pagamento ou parcelamento do crédito tributário.⁶⁵⁹

Segundo a Receita Federal, este baixo índice de concordância com o lançamento teria explicação na própria estrutura do processo administrativo-fiscal, onde há a suspensão da exigibilidade do crédito tributário decorrente do lançamento tributário após a apresentação da impugnação pelo contribuinte, e na inafastabilidade de o Poder Judiciário processar e julgar novamente matéria que tenha sido objeto de decisão em processo administrativo.⁶⁶⁰

Em verdade, tudo isso só reforça o caráter conflituoso do relacionamento Fisco-contribuinte. De um lado, um Fisco que autua cada vez mais, acarretando pesadas penalidades pecuniárias. De outro, um contribuinte que retarda ao máximo o pagamento de seus débitos, aguardando a melhor oportunidade para se beneficiar com a próxima e provável

⁶⁵⁸ Segundo o relatório, os valores médios do crédito tributário constituído de ofício foram de R\$ 21.922.954,00 em 2018; R\$ 18.063.559,00 em 2019; R\$ 23.026.060,00 em 2020; R\$ 23.280.603,00 em 2021; R\$ 28.747.566,00 em 2022 e R\$ 34.959.284, 00 em 2023. Já a média por auditor saltou de R\$ 87,68 milhões em 2018 para impressionantes R\$ 148,36 milhões em 2023. (RFB. **Relatório Anual da Fiscalização. Resultados 2023 & Planejamento 2024**, p. 16-17. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/fiscalizacao/relatorio-anual-fiscalizacao_2023-2024.pdf/view Acesso em 27.02.2025.

⁶⁵⁹ Segundo a RFB, “o grau de aderência mede a manutenção dos créditos tributários constituídos de ofício pela fiscalização. Consideram-se mantidos os créditos tributários pagos, parcelados, em cobrança administrativa e aqueles encaminhados para inscrição em Dívida Ativa e a consequente cobrança executiva”. A métrica, a nosso ver, não se presta a demonstrar o acerto ou desacerto do trabalho fiscal. Mas um dos índices levados em conta para medir a “aderência” das autuações indica o reconhecimento do equívoco cometido por parte do próprio contribuinte, qual seja, o pagamento ou parcelamento do valor autuado. Esse índice vem caindo a cada ano, tendo sido em 2017 de 4,86% dos valores autuados e em 2023 de apenas 1,21%. Para os valores percentuais ano a ano, confira-se o **Relatório Anual da Fiscalização. Resultados 2023 & Planejamento 2024**. *Cit.*, p. 19-20.

⁶⁶⁰ RFB. Relatório Final Câmara Temática Marco de Controle Fiscal (CT MCF). 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/arquivos/2023/20220817RelatorioFinalCTMCFassinado2.pdf> Acesso em: 12.02.2025

anistia/transação.

A tendência em criminalizar casos tributários no Brasil agravou a natureza conflituosa do relacionamento e gerou ainda mais desconfiança por parte dos contribuintes, que passaram a temer uma responsabilização automática e pessoal (tributária e criminal) dos administradores das corporações.

No relatório final da Câmara Temática do MCF no âmbito da instituição do piloto do Confia, ficou bem evidente a necessidade de uma mudança profunda no relacionamento Fisco-Contribuinte:

Neste estágio do projeto, visto que o processo de geração de confiança ainda está em construção e ainda se faz necessária a mudança de *mindset* de ambas as partes, há um grande receio na apresentação de quaisquer documentos que envolvam riscos tributários ou posições fiscais incertas, especialmente diante da falta de contrapartidas claras que justifiquem esse comportamento de *full disclosure* por parte do contribuinte, sendo necessário um grande esforço de mudança de cultura para que se tenha uma abordagem adequada durante as análises de aderência ao MCF.

(...)

Um dos pontos levantados durante as discussões foi a alta taxa de criminalização de casos tributários no Brasil, de modo que no modelo de programa proposto, seria relevante explicitar que falhas identificadas na condução do MCF não representam qualquer intenção dolosa de incidir em inconformidades e, portanto, não podem acarretar na responsabilização automática e pessoal (tributária/cível e criminal) dos administradores da companhia.

Nesse ponto, residem os principais impactos de um programa de conformidade cooperativa na redução da litigiosidade. A uma, porque o trabalho preventivo da Fiscalização tem por objetivo, além de alcançar a certeza antecipada, justamente o de evitar autuações e com isso a aplicação de penalidades. A duas, porque o relacionamento cooperativo tem como pilares a proporcionalidade, o trabalho em tempo real e a transparência, em substituição ao modelo de autoliquidação seguida do controle, que gera conflitos constantes e um alto índice de litígios. Por fim, em caso de eventual descumprimento, sua detecção vem seguida de estratégias de correção e regularização do passivo que levam em conta a boa-fé do contribuinte e a confiança que ele inspira, sem a aplicação de penalidades ou com consideráveis reduções quando de sua aplicação.

Contudo, pelas próprias características de acompanhamento individualizado e personalizado, essenciais para o pilar central da conformidade cooperativa – o da confiança justificada – um programa de *cooperative compliance*, principalmente em seus primeiros anos de implantação, não pode ser generalizado a todos os contribuintes sob pena de inviabilizar a aplicação de seus principais pressupostos.

Por esta razão é que, em regra, os programas são limitados aos maiores contribuintes, que demonstrem possuir um sistema eficaz de controle interno, uma aversão a riscos e um

comportamento que inspire confiança.

Não que a adoção de um PCC tenha isoladamente o condão de reduzir consideravelmente a litigiosidade tributária, mas sem dúvida sua implementação como estratégia complementar de indução de conformidade importa em uma mudança cultural, cujos benefícios têm o potencial de influenciar o comportamento de outros contribuintes e da sociedade, em direção ao reconhecimento do dever fundamental de pagar impostos.

5.3. Principais desafios para a adoção de um programa de *cooperative compliance*

Vistos os benefícios da adoção de um PCC e seu potencial de impacto sobre a litigiosidade tributária, resta analisar os principais desafios a sua implementação.

O primeiro deles consiste em determinar quem estaria autorizado a implementar um programa de conformidade cooperativa na legislação tributária.

Independentemente da implementação do conceito estar dentro da competência do poder legislativo ou executivo, o programa deve ser desenhado de modo a respeitar o princípio da igualdade no tratamento dos contribuintes, colocado em questão desde a implantação dos primeiros programas de conformidade cooperativa, merecendo especial atenção da OCDE, inclusive quando da mudança de nomenclatura inicialmente atribuída ao então novo modelo de relacionamento.

Por fim, uma vez que o conceito envolve a transparência em relação às questões fiscais dos contribuintes, resta analisar até que ponto um PCC não poderia ensejar uma violação ao princípio de confidencialidade.

Neste tópico, pretendemos apontar como um programa de conformidade cooperativa, tanto em relação à sua forma quanto ao seu conteúdo, pode ser desenhado de modo a se compatibilizar com princípios constitucionais fundamentais, em especial tal como formulados no Brasil pela doutrina e pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

5.3.1. Princípio da estrita legalidade tributária

Como já dito, no Brasil a expressão “legislação tributária” foi utilizada pelo CTN para se referir não apenas às leis, mas também a atos normativos infralegais expedidos pelo Poder Executivo no exercício de sua competência regulamentar e de instituição de deveres instrumentais no interesse da arrecadação e da fiscalização dos tributos.⁶⁶¹

⁶⁶¹ CTN, art. Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Assim é que, em certa medida, se pode dizer que a legislação tributária é uma competência compartilhada entre o parlamento e a administração tributária. Se por um lado em todos os sistemas democráticos modernos apenas o Parlamento tem o poder de impor impostos, por outro a autoridade tributária pode emitir disposições administrativas dentro do âmbito do poder organizacional e gerencial que lhe foi conferido. A questão reside em saber o que ficou reservado à lei em sentido formal e qual é o alcance do poder discricionário da administração tributária, equilíbrio este que varia de país para país.

Como forma de assegurar o valor maior da segurança jurídica, que consiste na possibilidade de os particulares terem uma previsão objetiva de suas situações e uma expectativa precisa de seus direitos e deveres em face da lei, em matéria tributária nosso constituinte não se contentou apenas com o princípio da legalidade. Além de lei em sentido formal, ato do Parlamento, a lei que institui ou majora tributos deve prever com clareza todos os elementos constitutivos seja do fato impositivo, seja da consequência normativa, de forma a permitir que dela seja extraída a obrigação tributária em todos os seus contornos. Trata-se do princípio da legalidade material, tipicidade ou da especificidade conceitual, tão caro à doutrina tradicional de Misabel Derzi, Sacha Calmon e Alberto Xavier, mas que vem sendo flexibilizado em prol da atribuição de maiores margens de decisão aos intérpretes da norma, responsáveis por sua aplicação.

Embora respeitosos de um tal posicionamento, cumpre deixar claro que nos filiamos à primeira corrente, segundo a qual “*a ideia tipificante abomina o concurso da Administração e do Judiciário na estruturação da lei fiscal*”.⁶⁶² Em outras palavras, a lei que “*exigir ou aumentar tributo*” (para utilizar a terminologia constitucional⁶⁶³), deverá contemplar em seu conteúdo todas as notas, aspectos, qualificações ou critérios de especificação que possibilitem a sua cobrança.⁶⁶⁴ Alberto Xavier esclarece que:

O princípio da legalidade da tributação (*nullum tributum sine lege*) não pode caracterizar-se apenas pelo recurso ao conceito de “reserva de lei”, pois não se limita à exigência de uma lei formal como fundamento da tributação. Vai mais além, exigindo uma lei revestida de especiais características. Não basta a lei; é necessária uma “lei qualificada”.

Esta “qualificação” da lei pode ser designada como “reserva absoluta de lei”, o que faz com que o princípio da legalidade da tributação se exprima como um princípio da tipicidade da tributação.

Reserva “absoluta” significa a exigência constitucional de que a lei deve conter não só o fundamento da conduta da Administração, mas também o próprio critério de

⁶⁶² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

⁶⁶³ Segundo o art. 150, I da Constituição Federal, “*sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios (...) exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.*”

⁶⁶⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Notas de atualização da obra de Aliomar Baleeiro, Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 622.

decisão do órgão de aplicação do direito no caso concreto, ao invés do que sucede na “reserva relativa”, em que muito embora seja indispensável a lei como fundamento para as intervenções da Administração nas esferas de liberdade e propriedade dos cidadãos, ela não tem que fornecer necessariamente o critério de decisão no caso concreto, que o legislador pode confiar à livre valoração do órgão de aplicação do direito, administrador ou juiz.⁶⁶⁵

Em nosso país, o conteúdo mínimo da lei tributária ainda pode ser extraído diretamente de dispositivos constitucionais. No art. 146, III, atribui-se à lei [complementar] a tarefa de dispor sobre normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre “*definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes*”, e ainda sobre “*obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários*”. Já no § 6º do art. 150, o constituinte deixa claro que eventuais reduções no crédito tributário também devem ser trazidas em lei.⁶⁶⁶

Para além de sua conotação original de autotributação (*no taxation without representation*), com o passar dos séculos, o princípio da legalidade assume na teoria e na prática da tripartição dos poderes uma relevância democrática fundamental, ao pugnar que os diferentes Poderes, ou seja, legislativo, executivo e judiciário, devem exercer cada qual as suas competências, como forma de equilíbrio e proteção dos cidadãos contra o uso arbitrário do poder, facilitado quando de sua acumulação em um único ente soberano.

O princípio da legalidade da tributação assume, assim, a conotação de norma feita pelo Poder Legislativo (sentido formal), com o caráter de prescrição impessoal, abstrata e obrigatória (sentido material), garantindo segurança, estabilidade e transparência nas relações entre o Fisco e o contribuinte.

No entanto, o Direito Tributário não repousa apenas na competência do poder legislativo. Seu objeto, que, segundo Sacha Calmon, é a relação jurídica travada entre o Estado e o contribuinte⁶⁶⁷, não se esgota nas disposições legais. Seja porque há casos em que a própria Constituição excepciona a matéria da legalidade estrita e restrita, seja porque uma administração tributária precisa se organizar e estabelecer critérios para executar as leis

⁶⁶⁵ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. 1. reimp., São Paulo: Dialética, 2002, p. 17-18.

⁶⁶⁶ Constituição da República Federativa do Brasil:

“Art. 150, § 6º. Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.”

⁶⁶⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 34.

adequadamente.

Para garantir que a lei seja aplicada de maneira uniforme, a administração tributária deve promulgar disposições administrativas para sua fiel execução. Já se disse que uma maior ou menor discricionariedade nessa tarefa vai variar de país para país, mas mesmo no Brasil, onde até então vigora uma compreensão mais rígida do princípio da legalidade tributária, não se questiona que algumas competências, pela necessidade de maior flexibilidade, constante atualização e conhecimento técnico especializado, são melhor alocadas nas mãos do administrador.

A primeira delas – embora ainda gere na doutrina alguns questionamentos – é a competência para instituir e regular as obrigações acessórias. Trata-se de deveres instrumentais, obrigações de fazer ou se abster, no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos. Segundo o CTN, tais obrigações decorrem da “legislação tributária”⁶⁶⁸ e, portanto, podem ser previstas em atos normativos infralegais (decreto, portarias, circulares, instruções normativas etc.) e não necessariamente em leis⁶⁶⁹, bastando que a lei preveja autorização para que a Administração Tributária institua tais obrigações, devendo ainda a lei estipular as penalidades pelo seu descumprimento.⁶⁷⁰

A segunda competência que cabe melhor ao Poder Executivo diz respeito às atividades de fiscalização dos tributos, respeitados os limites estabelecidos em lei. Nesse ponto, o CTN

⁶⁶⁸ CTN, Art. 113 do CTN. A obrigação tributária é principal ou acessória.

(...)

§ 2º. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

⁶⁶⁹ Lembrando que, segundo o art. 96 do CTN, a expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

⁶⁷⁰ O Supremo Tribunal Federal validou tal entendimento, valendo por todos conferir o seguinte precedente:

“Direito constitucional e tributário. Ação cível originária. Obrigação tributária acessória. Imunidade recíproca.

1. Compete ao Supremo Tribunal Federal conhecer e julgar originariamente causas que envolvam a interpretação de normas relativas à imunidade tributária recíproca, em razão do potencial abalo ao pacto federativo. Precedentes.

2. A obrigação acessória decorre da legislação tributária (art. 113, § 2º, do Código Tributário Nacional). Esse termo não engloba apenas as leis, mas também “os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes” (art. 96 do Código Tributário Nacional).

3. A imunidade tributária recíproca (art. 150, VI, a, da Constituição) impede que os entes públicos criem uns para os outros obrigações relacionadas à cobrança de impostos, mas não veda a imposição de obrigações acessórias. Precedentes.

4. O art. 9º, § 1º, do Código Tributário Nacional institui reserva legal para a definição das hipóteses de responsabilidade tributária e dos atos que os entes públicos deverão praticar na qualidade de responsáveis tributários. O dispositivo não afasta a possibilidade de obrigações acessórias serem impostas por atos normativos infralegais.

5. Não ofende o princípio da isonomia ou abala o pacto federativo norma que impõe a obrigação de apresentação de declaração de débitos e créditos de tributos federais aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal, mas não a estende aos órgãos da própria União.

6. Pedido que se julga improcedente.” (STF-Pleno, ACO nº 1.098, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, j. em 11/05/2020, publ. em 01/06/2020)

também nos remete à legislação tributária, a qual regulará em caráter geral ou especificamente em função da natureza do tributo, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização de sua aplicação.⁶⁷¹

Em seus comentários ao art. 194 do Código Tributário Nacional, Aliomar Baleeiro bem destaca que em princípio é a lei do ente político competente para instituir o tributo que estabelece em caráter geral as normas de competência e os poderes de seus agentes em matéria de fiscalização. Porém, segundo o autor:

(...) a complexidade da matéria, a necessidade de adaptação a cada zona geográfica ou a cada setor econômico, a peculiaridade do tributo e outros motivos, exigem pormenores impróprios da concisão e generalidade da lei. Por isso os regulamentos de execução da lei e os chamados regulamentos “internos” que não decorrem da lei, traçam normas subsidiárias de pormenorização. Mas não só eles, senão também outros atos administrativos integrantes da “legislação tributária”, no conceito especial do CTN, arts. 96 a 100. Assim, pois, as portarias do Ministro de Estado e Secretários da Fazenda, as “ordens de serviço” dos Diretores, circulares, etc.⁶⁷²

Trata-se de normas relativas ao exercício do poder de polícia que, como bem pondera Onofre Alves Batista Júnior, transbordam do Direito Tributário para o Direito Administrativo. Incluem-se na ideia de poder de polícia tributário em sentido *lato* a capacidade de realização de diversos atos, não apenas no plano legislativo, mas também no plano executivo.⁶⁷³

Significa dizer que à Administração Tributária cabe reger os procedimentos que antecedem o lançamento, de forma a otimizar a sua atuação, conferindo-lhe maior eficiência e efetividade, respeitados, obviamente, os direitos dos contribuintes decorrentes das leis e da Constituição.

Por fim, a nossa Constituição já é suficientemente exaustiva em prever os princípios que regem a Administração Pública, as garantias e direitos dos contribuintes em face dessa mesma administração e, em conjunto com o Código Tributário Nacional, já contempla muitos dos aspectos essenciais desse relacionamento.⁶⁷⁴

Assim, em princípio, não seria necessária lei para instituir um programa de conformidade tributária no Brasil. Em regra, o conceito de conformidade cooperativa é procedimental e não afeta a carga tributária. Um PCC busca alcançar os mesmos resultados

⁶⁷¹ CTN, art. 194.

⁶⁷² BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizado por DERZI, Misabel Abreu Machado. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 989.

⁶⁷³ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Transações Administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 316.

⁶⁷⁴ Como exemplo, citem-se os princípios que regem toda a administração pública, direta e indireta, previstos no caput do art. 37, como os da impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, além dos direitos e garantias dos contribuintes, como a isonomia, capacidade contributiva e vedação à tributação com efeito de confisco.

tributários que um procedimento regular, porém antecipadamente, garantindo maior segurança jurídica, certeza e confiança entre as partes.

Por não afetar o *quantum* da obrigação tributária e pela voluntariedade dos compromissos recíprocos assumidos pelas partes, o escopo do princípio da legalidade não abrange programas de conformidade cooperativa. O princípio da legalidade também não explica como a administração tributária deve aplicar a legislação tributária, mas visa fornecer clareza em relação ao tributo a ser pago.

Porém, se um PCC interferir no montante da obrigação tributária, certamente ele deverá ser instituído por meio de lei em sentido formal, ato do Poder Legislativo.

Parte da doutrina que se dedicou a estudar o tema da conformidade cooperativa entende que caso um PCC estabeleça para os contribuintes que a ele aderirem obrigações não previstas em lei, este programa deveria necessariamente constar de disposição legal.⁶⁷⁵

Ousamos discordar. Não é imprescindível a instituição por lei, caso haja voluntariedade na participação dos contribuintes no programa. Basta o contribuinte não aderir, se entender que o custo para a implantação da estrutura de controle interno tributário – que lhe é exigida como requisito para a adesão e manutenção no PCC – supere os benefícios ofertados aos participantes. Ademais, uma tal afirmação contradiz a própria lógica da conformidade cooperativa, que consiste na disposição dos contribuintes participantes a fornecerem informações e serem transparentes para além de suas estritas obrigações legais.

Isso não significa dizer que o programa não possa ser previsto em lei, ou que uma tal previsão não seja recomendada. Um marco legal pode levar a uma aplicação mais uniforme do

⁶⁷⁵ Nesse sentido, confira-se o entendimento de Alicja Majdańska:

“A questão é: e se uma estrutura de controle tributário não for exigida pela lei? Ou se dentro de um design de programa, o escopo pessoal dos contribuintes se estender além daqueles obrigados por algumas disposições legislativas a estabelecer uma estrutura de controle tributário? Nesse caso, a regra que impõe a exigência de uma estrutura de controle tributário não poderia ser aplicada pela administração tributária. Isso ocorre porque disposições administrativas emitidas pela administração tributária, seja dentro da legislação delegada ou do poder discricionário, podem se dirigir apenas ao pessoal da administração tributária. Elas são aplicadas internamente. Em outras palavras, as ações da administração tributária dentro de seu poder discricionário não vinculam nem criam novas obrigações para os contribuintes. É o poder legislativo que se estende à regulamentação das atividades contribuintes. Apenas essa autoridade legislativa poderia impor aos contribuintes a obrigação de estabelecer uma estrutura de controle tributário.

(...)

Como resultado, parece que o conceito de conformidade cooperativa pode ser introduzido no sistema tributário pela administração tributária dentro de seu poder discricionário, a menos que o design do programa imponha uma nova obrigação aos contribuintes ou introduza um imposto (aumentando/diminuindo a obrigação tributária ou introduzindo penalidades tributárias ou quaisquer mudanças em seu tamanho). Se uma estrutura de controle tributário for uma nova obrigação imposta aos contribuintes dentro de um programa de conformidade cooperativa, ela deve ser introduzida pela legislatura. Da mesma forma, se o design do programa prever qualquer mudança substancial na obrigação tributária, então a legislatura também está autorizada a introduzir um programa de conformidade cooperativa.” (MAJDAŃSKA, Alicja. **An Analysis of Cooperative Compliance Programmes. Legal and Institutional Aspects with a Focus on Application in Less Developed Countries**. Amsterdã: IBFD Doctoral Series. V. 58, 2018, p. 262-263 – Tradução livre)

programa, fornecendo um nível de segurança adicional aos contribuintes participantes e incentivando a adesão.⁶⁷⁶

Alguns aspectos identificados por Owens e Pemberton em suas pesquisas sobre PCCs em diversos países são melhor assegurados em disposições legais, tais como, dever de confidencialidade das informações recebidas do contribuinte, fornecimento aos contribuintes participantes de resoluções e respostas vinculativas, eventuais recursos no âmbito do procedimento e a regulamentação do uso das informações fornecidas pelo contribuinte durante o acordo de conformidade cooperativa e após sua conclusão.⁶⁷⁷

No entanto, uma superregulação do procedimento por meio de lei pode tolher o espaço para uma relação colaborativa baseada em transparência, compreensão mútua e confiança e tornar difícil implementar adaptações que se mostrarem necessárias na prática. Não sem razão, existem poucas jurisdições que possuem um PCC regulamentado detalhadamente na lei.

Em geral, existe um consenso de que o conteúdo de um programa não deveria necessariamente ser regulamentado por lei, para garantir flexibilidade tanto para a administração tributária como para o contribuinte. Geralmente, os procedimentos de aplicação são divulgados em diretrizes administrativas.

Em nosso país, o ideal seria deixar para a regulamentação legal, além da matéria sob reserva estrita de lei, apenas os aspectos mais gerais do programa, de modo a garantir a necessária flexibilidade para a atuação da administração tributária.

Enrijecer o procedimento na lei pode limitar a ampliação de seu escopo, a adaptação a novas estratégias e tecnologias, eventuais ajustes necessários para adequar o programa às realidades vivenciadas, bem como tem o agravante de submetê-lo às conhecidas disputas

⁶⁷⁶ OWENS, Jeffrey; LEIGH-PEMBERTON, Jonathan. **Cumplimiento cooperativo: un enfoque para la fiscalidad sostenible y con múltiples partes interesadas**. Trad. em espanhol Jaume Menendez Fernandez e Ubaldo Gonzalez de Frutos, p. 47 – Tradução livre. Disponível em: <https://publications.iadb.org/es/cumplimiento-cooperativo-un-enfoque-para-la-fiscalidad-sostenible-y-con-multiples-partes> Acesso em 27.01.2025. Segundo os autores:

“Do ponto de vista interno, pode-se argumentar que um marco legal poderia levar a uma aplicação mais uniforme do programa. A proteção dos direitos das partes envolvidas poderia, nesse sentido, ser legislada para garantir a devida aquiescência de ambos os grupos ao procedimento do PCC em que participam. As disposições legais também poderiam contribuir para formalizar o mandato e a confidencialidade das autoridades fiscais nessas situações. Por exemplo, poderiam convencer os contribuintes de que a administração tributária não utilizará indevidamente as informações fornecidas, esclarecer algumas das consequências jurídicas derivadas do programa, etc. Consequentemente, um marco jurídico poderia ser considerado um incentivo para encorajar os contribuintes a aderirem ao programa. Nesse sentido, pode ser não apenas desejável, mas também necessário, fornecer um nível de segurança ao processo e incentivar a participação não apenas de grandes corporações, mas também de outros tipos de contribuintes atraídos pela legitimidade do programa. No entanto, nas jurisdições onde não é necessário um respaldo legal (Países Baixos, Reino Unido), a uniformidade pode ser assegurada por meio de políticas”.

⁶⁷⁷ OWENS, Jeffrey; LEIGH-PEMBERTON, Jonathan. **Cumplimiento cooperativo: un enfoque para la fiscalidad sostenible y con múltiples partes interesadas**. Trad. em espanhol Jaume Menendez Fernandez e Ubaldo Gonzalez de Frutos, p. 48 – Tradução livre. Disponível em: <https://publications.iadb.org/es/cumplimiento-cooperativo-un-enfoque-para-la-fiscalidad-sostenible-y-con-multiples-partes> Acesso em 27.01.2025.

políticas entre o Governo e o Parlamento, que tanto impactam a produção legislativa em nosso país. Ademais, não se pode negar que a simples previsão legal de qualquer matéria traz consigo novas hipóteses de judicialização, que é justamente o que um programa de conformidade cooperativa visa evitar.⁶⁷⁸

Diante de exposto, sem prejuízo da instituição no programa de mecanismos de controle e segurança para as partes, para que um PCC de fato possa alcançar o seu objetivo de traduzir uma participação efetiva do contribuinte na construção das decisões administrativas, conferindo-lhes maior legitimidade e aceitação, entendemos que a lei só deve contemplar aspectos bem gerais do procedimento colaborativo, além de matérias sob reserva estrita de lei, como hipóteses de exclusão ou mitigação de penalidades, modalidades alternativas de quitação ou outras matérias dentre as arroladas no já citado art. 97 do Código Tributário Nacional.

5.3.2. Igualdade

Se por um lado uma possível violação ao princípio da legalidade levantou poucos questionamentos nos países pioneiros na implantação de modelos de conformidade tributária cooperativa – dada a tradição de ampla discricionariedade atribuída às suas administrações tributárias – em matéria de isonomia, a eleição de um grupo de contribuintes ao qual se conferia um tratamento mais benéfico por parte do Fisco ensejou algumas discussões.

A própria nomenclatura do modelo, que surgiu no Estudo de 2008 como um programa de “Relacionamento Aprimorado”, foi alterada no Relatório de 2003 para *Cooperative compliance*, justamente para afastar a ideia de que um tal relacionamento violaria o direito fundamental da isonomia entre os cidadãos contribuintes.

Como regra, a igualdade prevê a proibição de tratamento discriminatório entre contribuintes que se encontrem em situação semelhante, e, portanto, pressupõe que haja um critério de diferenciação utilizado como medida de comparação, de forma a autorizar que, de acordo com certas finalidades, as pessoas possam ser igualadas ou distinguidas quanto a estes

⁶⁷⁸ OWENS, Jeffrey; LEIGH-PEMBERTON, Jonathan. **Cumplimiento cooperativo: un enfoque para la fiscalidad sostenible y con múltiples partes interesadas**. Trad. em espanhol Jaume Menendez Fernandez e Ubaldo Gonzalez de Frutos, p. 46 – Tradução livre. Disponível em: <https://publications.iadb.org/es/cumplimiento-cooperativo-un-enfoque-para-la-fiscalidad-sostenible-y-con-multiples-partes> Acesso em 27.01.2025

“Para sustentar os fundamentos administrativos, costuma-se fazer referência ao fato de que, dentro de um PCC, a administração tributária deve ter a qualidade de ser flexível para poder responder ao comportamento dos contribuintes. Dessa forma, as autoridades tributárias são capazes de enfrentar um eventual comportamento de descumprimento com o instrumento mais adequado. Além disso, se um PCC for definido de maneira muito prescritiva, poderá limitar o desenvolvimento da confiança mútua entre ambas as partes. Por fim, argumenta-se que o PCC pretende frear uma maior juridificação (isto é, uma regulação não prevista pelas normas) da relação fiscal e a proliferação normativa.”

fins.⁶⁷⁹ As pessoas ou situações são iguais ou desiguais em função de um critério diferenciador ou, em outras palavras a concretização do princípio da igualdade depende do critério-medida objeto de diferenciação.⁶⁸⁰

Mesmo em sua concepção mais antiga, que remonta a Aristóteles, o conceito formal do princípio da igualdade pressupõe uma diferenciação: “*se as pessoas não forem iguais, elas não terão uma participação igual nas coisas (...) O justo nesta acepção é portanto o proporcional, e o injusto é o que viola a proporcionalidade.*”⁶⁸¹

O princípio da igualdade, mesmo nesta concepção formal, reconhece que as pessoas não são iguais. A sociedade deve conceder os mesmos direitos e impor as mesmas obrigações apenas na medida em que os indivíduos estejam em uma posição igual. É por isso que a aplicação do princípio da igualdade requer comparação.

Com relação a um PCC, resta definir se haveria conflito com o princípio da igualdade se certos contribuintes forem tratados de acordo com os princípios de um modelo de conformidade cooperativa e outros contribuintes não. Para isso é necessário analisar qual é a finalidade buscada com a diferenciação de tratamento e se o critério utilizado se presta a alcançar os fins a que serve uma tal distinção.⁶⁸²

Na grande maioria dos países democráticos, existem disposições constitucionais que garantem a igualdade entre seus cidadãos perante a lei⁶⁸³, o que levanta os mais importantes

⁶⁷⁹ Se pretendo identificar entre a população de um país para qual grupo de pessoas a lei deve vedar o consumo de bebida alcoólica, o critério de idade é um bom diferenciador, dada a comprovação científica de que o álcool e outras drogas são ainda mais prejudiciais para um cérebro jovem se comparado com um cérebro mais maduro.

⁶⁸⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 18. ed. rev e atual. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 192-193.

⁶⁸¹ ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Trad. Mário da Gama Kury. Brasília: Editora Universidade de Brasília. 1985, p. 95-96.

⁶⁸² Socorrendo-nos nas lições de Humberto Ávila:

“Vale dizer que a aplicação da igualdade depende de um *critério diferenciador* e de um *fim* a ser alcançado. Dessa constatação surge uma conclusão, tão importante quanto menosprezada: fins diversos levam à utilização de critérios distintos, pela singela razão de que alguns critérios são adequados à realização de determinados fins; outros, não. Mais do que isso: fins diversos conduzem a medidas diferentes de controle. Há fins e fins no Direito. Como postulado, sua violação recondiz a uma violação de alguma norma jurídica. Os sujeitos devem ser considerados iguais em liberdade, propriedade, dignidade. A violação da igualdade implica a violação a algum princípio fundamental.” (ÁVILA, Humberto. *Op. cit.*, p. 193-194)

⁶⁸³ Em nosso país, a igualdade vem garantida em vários dispositivos da Constituição. Como valor, vem previsto já no preâmbulo da Carta de 1988, *in verbis*:

“Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.”

Como garantia fundamental, vem expresso no *caput* do art. 5º (Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes...) e como princípio regente da atividade da Administração Pública, vem previsto sob a forma da “impessoalidade” no *caput* do art. 37. Como

questionamentos opostos em face de programas de conformidade cooperativa.

No sentido material, a igualdade sustenta-se a partir da afirmação de que, além de não discriminar arbitrariamente, deve o Estado promover igualdade de oportunidades, implementando políticas públicas voltadas para a extinção ou diminuição das desigualdades de fato.⁶⁸⁴ Assim, à luz do princípio material da igualdade, a distribuição de direitos ou obrigações deve ser organizada de uma forma que atinja um resultado igual.

No Direito Tributário, o princípio formal da igualdade se manifesta como limitação em face do arbítrio, contra a instituição de privilégios odiosos, e vem refletido no princípio da não discriminação.⁶⁸⁵ Já em sua conotação material, o princípio da igualdade tributária foi refletido no princípio da capacidade contributiva, segundo o qual cada um deve contribuir para o ônus público em proporção à sua capacidade.⁶⁸⁶

Para ALICJA MAJDAŃSKA, a concepção substantiva da igualdade tem implicações para o conteúdo do Direito Tributário material, enquanto a concepção formal da igualdade parece ser mais relevante para questões processuais que dizem respeito à aplicação da lei. Ambas as concepções do princípio da igualdade têm relevância para o direito tributário, incluindo o direito tributário procedimental, do qual fazem parte os programas de conformidade

princípio do Sistema Tributário Nacional, o art. 150, II, veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios “*instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos*”.

⁶⁸⁴ SILVA, Alexandre Vitorino. **Direitos a prestações positivas e igualdade: a deficiência em perspectiva constitucional**. São Paulo: LTr, 2007, p. 28.

⁶⁸⁵ No Brasil, o princípio vem espelhado nos seguintes dispositivos constitucionais:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

(...)

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País; [primeira parte]

(...)

Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.”

⁶⁸⁶ O princípio vem expresso na Constituição Federal de 1988, ao afirmar que “*sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.*” (art. 145, § 1º)

cooperativa.⁶⁸⁷

Outra questão relevante para analisar se um PCC implicaria em violação ao princípio da igualdade é abordá-lo sob a concepção do sujeito obrigado a aplicá-lo: o legislador (igualdade na lei) ou a administração tributária (igualdade perante a lei).

Essa concepção de igualdade do ponto de vista dos destinatários do princípio remonta a Kelsen, que identificou o aplicador como destinatário do princípio da igualdade perante a lei:

E agora, o que dizer sobre o princípio especial da chamada igualdade perante a lei? Tudo o que isso significa é que a maquinaria da lei não deve fazer distinções que não sejam aquelas já estabelecidas pela lei a ser aplicada. Se a lei concede direitos políticos apenas aos homens, não às mulheres; apenas aos cidadãos, não aos estrangeiros; apenas aos membros de uma determinada raça ou religião, não aos membros de outras religiões ou raças, então o princípio da igualdade perante a lei é plenamente respeitado se, em casos concretos, as autoridades judiciais decidirem que uma mulher, um estrangeiro ou um membro de alguma religião ou raça específica não têm direitos políticos. Este princípio tem pouco a ver com igualdade. Ele apenas afirma que a lei deve ser aplicada como se destina a ser aplicada. É o princípio da legalidade ou legitimidade que é, por natureza, inerente a toda ordem jurídica, independentemente de essa ordem ser justa ou injusta.⁶⁸⁸

Nessa concepção, o princípio da igualdade perante a lei restará observado se a lei for aplicada indistintamente a todos os seus sujeitos. O objetivo é proteger os cidadãos contra a arbitrariedade na aplicação da lei, pouco importando o seu conteúdo. A atenção é voltada apenas ao processo de aplicação e, nesse sentido, é às vezes visto como um aspecto da própria legalidade. A desigualdade se reflete no abuso político ou no exercício arbitrário do poder. No sistema tributário, é um postulado dirigido à administração tributária, que deve aplicar a lei a todos os que a ela se submetem.

Por sua vez, o princípio da igualdade na lei é mandamento que se dirige ao legislador, que nela “*não poderá incluir fatores de discriminação, responsáveis pela ruptura da ordem isonômica*”. Não trata de como a lei é aplicada, mas questiona se o conteúdo da lei é justo.⁶⁸⁹

⁶⁸⁷ MAJDAŃSKA, Alicja. **An Analysis of Cooperative Compliance Programmes. Legal and Institutional Aspects with a Focus on Application in Less Developed Countries.** : Amsterdã: IBFD Doctoral Series. V. 58, 2018, p. 270.

⁶⁸⁸ Kelsen, Hans. *What Is Justice? In: Essays in Legal and Moral Philosophy*. Trad. para o inglês por Peter Heath. Boston: D. Reidel Publishing Company Dordrecht-Holland, 1973, p. 15 – Tradução livre.

⁶⁸⁹ Nesse sentido, cf. acórdão do STF que diferencia a igualdade na lei da igualdade perante a lei:

“MANDADO DE INJUNÇÃO - PRETENDIDA MAJORAÇÃO DE VENCIMENTOS DEVIDOS A SERVIDOR PÚBLICO (INCRA/MIRAD) - ALTERAÇÃO DE LEI JÁ EXISTENTE - PRINCÍPIO DA ISONOMIA - POSTULADO INSUSCETÍVEL DE REGULAMENTAÇÃO NORMATIVA - INOCORRÊNCIA DE SITUAÇÃO DE LACUNA TÉCNICA - A QUESTÃO DA EXCLUSÃO DE BENEFÍCIO COM OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA - MANDADO DE INJUNÇÃO NÃO CONHECIDO. O princípio da isonomia, que se reveste de auto-aplicabilidade, não é - enquanto postulado fundamental de nossa ordem político-jurídica - suscetível de regulamentação ou de complementação normativa. **Esse princípio - cuja observância vincula, incondicionalmente, todas as manifestações do Poder Público - deve ser considerado, em sua precípua função de obstar discriminações e de extinguir privilégios (RDA 55/114), sob duplo aspecto: (a) o da igualdade na lei e (b) o da igualdade perante a lei. A igualdade na lei - que opera numa fase de generalidade puramente abstrata - constitui exigência destinada ao legislador que, no processo de sua formação, nela não**

No contexto dos programas de conformidade cooperativa, a doutrina não vem dando muita atenção ao princípio da igualdade como um postulado para o legislador, uma vez que os PCCs geralmente se baseiam na legislação já existente, sendo implementados por atos da Administração.

No Brasil, contudo, assim como nos países que optaram pela previsão do modelo por meio de lei formal, a questão assume toda a relevância. Seria lícito ao legislador instituir hipóteses de tratamento diferenciado entre contribuintes, em razão de seu porte, seu histórico de conformidade, seu nível de gerenciamento de risco, ou em função da combinação desses ou outros critérios eleitos?

Para analisar se um PCC atende ao princípio da igualdade na lei, é preciso verificar a finalidade da diferenciação por ele adotada e se os critérios escolhidos atendem àquela finalidade.

Como dito no capítulo anterior, um modelo de relacionamento Fisco-contribuinte baseado na confiança mútua e justificada, na transparência e na boa-fé, exige evidências de lado a lado que se pode com segurança acreditar que o outro cumprirá com lealdade a parte que lhe cabe nessa relação, antes caracterizada pela desconfiança e pelo conflito.

Entre as principais finalidades de um PCC estão a melhoria da conformidade voluntária, a diminuição dos custos com o cumprimento de obrigações acessórias e auditorias intensivas desnecessárias, a prevenção de conflitos, e a segurança jurídica (previsibilidade e certeza antecipada).

Contudo, infelizmente, não são todos os contribuintes que se comportam de maneira a viabilizar a arrecadação correta de tributos por meio de um tratamento em que a base deve ser a confiança no fato de que as partes querem fazer a coisa certa.

Para aqueles contribuintes situados nos andares mais altos da pirâmide de conformidade, que decidiram descumprir ou relutam em cumprir a lei, cabe à Administração usar toda a sua força coativa, de maneira a trazê-los, ainda que forçadamente, para a base da pirâmide.

Por essa razão fala-se tanto em confiança justificada, deixando claro que a confiança

poderá incluir fatores de discriminação, responsáveis pela ruptura da ordem isonômica. A igualdade perante a lei, contudo, pressupondo lei já elaborada, traduz imposição destinada aos demais poderes estatais, que, na aplicação da norma legal, não poderão subordiná-la a critérios que ensejem tratamento seletivo ou discriminatório. A eventual inobservância desse postulado pelo legislador imporá ao ato estatal por ele elaborado e produzido a eiva de inconstitucionalidade. (...) (STF-Pleno, MI 58 / DF, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Redator(a) do acórdão: Min. CELSO DE MELLO, j. em 14/12/90, in DJU de 19/04/91 – destaques nossos)

cega e sem respaldo em fatos ou dados beira a ingenuidade. A confiança deve ser inteligente.⁶⁹⁰

Possuir estrutura de governança corporativa tributária e sistema de gestão de conformidade tributária são elementos que trazem ao Fisco a segurança de que o contribuinte tem ao menos a intenção de cumprir com suas obrigações legais. Observe-se que ainda que não se exija dos participantes um rígido Marco de Controle Fiscal – como costuma acontecer nos países que experimentam modelos de conformidade cooperativa há mais tempo, como Austrália e Holanda, por exemplo –, um bom PCC tem que ser justificado por um comportamento dos participantes que inspirem objetivamente confiabilidade.

Em nosso país, como não decorre das leis comerciais a obrigatoriedade de uma estrutura de controle tributário, a exigência de um MCF muito detalhado afastaria o interesse de muitas corporações em participar do programa, não sendo recomendado um extremo rigor, ao menos não nas etapas iniciais de sua implantação.

Adicionalmente, resta saber se estabelecer critérios quantitativos e qualitativos que selecionem apenas os maiores contribuintes corporativos, cujo histórico de conformidade e estrutura empresarial denotem a intenção em cumprir com suas obrigações, violaria o princípio da igualdade na lei.

Como já dito, mesmo em sua concepção formal, o princípio da igualdade pressupõe diferenciação: exige que casos semelhantes sejam tratados de maneira semelhante e casos diferentes de maneira diferente. Significa dizer que o princípio não impõe equivalência de tratamento entre todos os contribuintes. Mesmo porque cada qual tem suas próprias particularidades (ramos de atividade, se é pessoa física ou jurídica, pequena, média ou grande empresa, regime de tributação, etc).

No entanto, quaisquer diferenças de tratamento devem ser justificadas racionalmente, atentando-se para a verificação do critério de diferenciação, que deve ser compatível com a finalidade da distinção estabelecida, sob pena de violação ao princípio da igualdade.

Selecionar contribuintes que apresentem evidências de que são menos propensos a riscos fiscais e cujo comportamento tende à conformidade, é um critério que atende a finalidade de incentivar as empresas a permanecerem ou migrarem para a base da pirâmide de conformidade, premiando a lealdade e o respeito às leis e o cumprimento espontâneo das obrigações fiscais. Ademais, tais contribuintes justificam uma fiscalização menos intensiva,

⁶⁹⁰ COVEY, Stephen M.R., LINK, Greg; MERRILL, Rebecca R. **Confiança inteligente**. Trad. de Carlos Szlak. Rio de Janeiro: Leya, 2013, p. 56:

Quando enxergamos o mundo através das lentes da confiança cega, nós nos tornamos alvos perfeitos para golpes, fraudes e artistas do disfarce. Um artista do disfarce, ou seja, um impostor, é alguém que trabalha para conquistar sua confiança e, depois de conquistá-la, tira de você tudo aquilo que você valoriza.

bem como a mitigação de suas obrigações acessórias, já que seu histórico indica a desnecessidade de um controle rigoroso para levá-los ao adimplemento.

Mais desafiadora é a justificação do critério quantitativo, que se refere ao porte do contribuinte, como delimitação da possibilidade de participação no programa. Principalmente porque seleciona os contribuintes corporativos de maior capacidade econômica, em detrimento das pequenas e médias empresas que também demonstrem um bom histórico de conformidade.

No entanto, as Administrações Tributárias devem ter mesmo estratégias de supervisão diferentes em relação a contribuintes em situações diferentes. Grandes contribuintes corporativos, em regra, já contam com uma equipe de fiscalização especializada, seja pela complexidade e conhecimento técnico exigido para a compreensão de suas operações, seja pelo volume de recursos que aportam aos cofres públicos. Afinal, o inadimplemento de um grande contribuinte corporativo impacta significativamente mais a arrecadação corrente do que a inadimplência de muitas pequenas e médias empresas. Acrescente-se que a governança e o controle interno nas PMEs, quando presentes, são em regra informais, dificultando o acesso do Fisco e, portanto, a aferição de sua suficiência.

Não que não seja possível um PCC que envolva os pequenos e médios. Na Holanda, o Monitoramento Horizontal aplica-se às PMEs, através dos intermediários fiscais. Porém, para que isso fosse possível, o país levou anos de maturação e aperfeiçoamento de seu programa até que pudesse ser expandido para além do grupo dos 100 maiores. O que se espera é que com o tempo, a maturidade do programa, das instituições e dos envolvidos, o resultado exitoso para as partes e a sociedade e o interesse crescente pela participação possam ampliar gradativamente o alcance de um PCC brasileiro, não só para incluir outros grupos de contribuintes, mas para ser replicado nos Estados e Municípios, que podem se aproveitar da estrutura pensada, da experiência e da troca de informações entre as administrações fiscais.

Pelo exposto, conclui-se que a instituição de um PCC, com diferentes critérios para contribuintes distintos, não ofende ao princípio da igualdade na lei, havendo razões suficientes e racionalmente justificáveis para a diferenciação entre participantes e não participantes.

Quanto ao princípio da igualdade perante a lei, a aplicação do programa exigirá consistência da Administração, que deverá calibrá-lo de modo a refletir as diferenças entre os contribuintes. Nesse contexto, o princípio da igualdade deve atuar como uma limitação imposta à conduta da Administração Tributária.

Em regra, os pontos de atenção são de três ordens: 1) que os PCCs possam trazer benefícios fiscais resultando na redução do montante dos tributos devidos pelos contribuintes participantes quando comparado aos não participantes; 2) que o acesso aos PCCs esteja

disponível apenas para alguns contribuintes; e 3) que a qualidade dos serviços da Administração Tributária seja mais alta para os contribuintes participantes do que para outros (maior certeza antecipada, maior velocidade de resposta, atendimento personalizado, consultoria, etc.).

Quanto à primeira preocupação, deve-se reiterar que não é intenção de um PCC alterar a carga tributária imposta aos participantes. O enfoque do modelo se baseia na cooperação com o propósito de garantir o correto cumprimento, ou seja, que o contribuinte pague os impostos devidos no seu devido tempo.⁶⁹¹

Considerando que, ao aplicar a lei, o resultado da relação cooperativa em relação à quantidade de tributos que uma empresa participante deve pagar deve ser o mesmo que o que resultaria do método tradicional, não se levanta nenhum problema em relação à igualdade perante a lei.

Pode ser que na prática, pela aproximação e relação de confiança que se espera entre as partes de um PCC, haja a percepção de que a atitude do Fisco em relação aos participantes acabe por ensejar a adoção de posições menos agressivas, percepção que deve funcionar, porém, em ambas as direções: os contribuintes participantes também podem estar menos inclinados a adotar posições fiscais agressivas.

Contudo, a preocupação quanto ao risco de que um PCC possa, na prática, levar ao efeito não intencional de uma leitura mais favorável do Fisco quanto aos fatos supostamente tributáveis parece ser bastante válida.

Nesse ponto, o investimento em formação e constante qualificação profissional dos envolvidos, regras claras sobre conflito de interesse, estratégias de duplo controle e recursos para consultas internas a instâncias superiores da própria administração podem ser necessários para garantir que o programa alcance seus objetivos, evitando um tratamento tributário favorecido aos participantes por parte dos auditores fiscais, ainda que sem má-fé, pela simples proximidade e afeição entre os envolvidos.

Os entendimentos sobre a interpretação e aplicação da legislação tributária devem ser públicos e possuir efeitos vinculantes, mesmo para os contribuintes que não participem do programa, desde que se encontrem na mesma situação fática e jurídica objeto de apreciação.

Aponta-se ainda o risco da chamada captura regulatória⁶⁹², principalmente porque os

⁶⁹¹ OCDE. **La relación cooperativa: Un marco de referencia: De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo**. OECD Publishing, 2013, p. 13. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207547-es> Acesso em: 31.07.2023.

⁶⁹² O termo é frequentemente associado à corrupção, influência ou falha regulatória, mas o adotamos aqui em sua concepção mais ampla, referindo-se "ao processo pelo qual interesses especiais afetam a intervenção estatal em qualquer uma de suas formas, que pode incluir áreas tão diversas quanto a definição de impostos, a escolha de política externa ou monetária, ou a legislação que afeta [pesquisa e desenvolvimento]". (MAJDAŃSKA, Alicja.

PCCs são em regra implementados para o relacionamento com grandes grupos econômicos, cujos interesses por si só já afetam em muitos campos a intervenção estatal.⁶⁹³

Alguns doutrinadores afirmam que a estreita cooperação entre administrações tributárias e contribuintes implica o perigo de uma rede de relações profissionais que constitua uma comunidade interpretativa fechada.⁶⁹⁴

Sistemas de governança interna são essenciais para todos os órgãos de receita que pretendam introduzir um programa de conformidade cooperativa. A manutenção da confidencialidade do contribuinte – aspecto essencial da construção da confiança e abertura que se espera dos participantes – não pode servir de obstáculo à garantia e demonstração de imparcialidade da Receita à sociedade como um todo.

Regras mais rigorosas sobre transparência ativa por parte do Governo, sem prejuízo das informações confidenciais dos contribuintes, podem ser necessárias para garantir isonomia e imparcialidade ao PCC.

Quanto ao enquadramento do contribuinte nos requisitos para a participação no

An Analysis of Cooperative Compliance Programmes. Legal and Institutional Aspects with a Focus on Application in Less Developed Countries. Amsterdã: IBFD Doctoral Series. V. 58, 2018, p. 358. Tradução livre)

⁶⁹³ No Relatório de 2013, a OCDE expressou essa mesma preocupação:

“(…) Dentro desses programas, grandes contribuintes e órgãos de receita baseiam sua relação em transparência mútua, compreensão e confiança justificada. Isso significa que se espera que os funcionários tributários combinem dois papéis: devem manter uma relação aberta com o contribuinte, mas também são obrigados a permanecer imparciais e profissionais, mantendo uma atitude crítica em relação ao contribuinte e às informações e riscos tributários que ele divulga. A manutenção da confidencialidade do contribuinte é um aspecto importante da construção da confiança e ajuda os contribuintes a compartilhar informações de forma mais livre com o órgão de receita. Ao mesmo tempo, pode ser vista como um obstáculo ao processo de fornecer garantias a partes interessadas externas sobre a imparcialidade do órgão de receita. A falha em manter uma atitude crítica profissional pode ter um efeito prejudicial na confiança geral nos órgãos de receita.” (OCDE. **La relación cooperativa: Un marco de referencia: De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo.** OECD Publishing, 2013, p. 65. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207547-es> Acesso em: 31.07.2023)

⁶⁹⁴ Em um artigo em que comenta uma decisão judicial proferida em ação onde se questionava acordo celebrado entre a HMRC e a Goldman Sachs no Reino Unido, eximindo a instituição do pagamento de juros, ponderou Dominic de Cogan:

“O problema dos acordos está ligado, pelo menos em parte, às questões mais profundas de como as autoridades fiscais, os contribuintes e outros se relacionam entre si e as consequências disso para a criação, interpretação e administração da lei. A tributação deve ser operada em um paradigma antiquado de comando e controle, no qual os funcionários impõem regras predefinidas a contribuintes em grande parte passivos? Ou a disputa UK Uncut representa dificuldades iniciais em uma mudança mais geral rumo a um modelo de governança, que poderia oferecer aos contribuintes oportunidades de influenciar o procedimento e até mesmo o conteúdo da regulação tributária em maior medida do que o mero exercício de um voto? O papel mais amplo de Dave Hartnett em encorajar uma ênfase maior nas relações tributárias foi mencionado na Parte II, e de fato a OCDE tem incentivado abordagens semelhantes para a conformidade tributária em todo o mundo. O mesmo Secretário Permanente esteve intimamente envolvido no acordo da GS e tinha um mandato específico para reparar o relacionamento danificado entre o banco e a HMRC. Nos dias subsequentes, a GS ameaçou se retirar do Código de Prática sobre Tributação para Bancos, um elemento chave da visão da HMRC para futuros relacionamentos entre as partes. Não há espaço suficiente aqui para explorar as implicações completas da tributação relacional, mas dificilmente se pode considerar absurdo que alguns observadores imaginem vínculos entre construção de relacionamentos e resultados tributários privilegiados.” (DE COGAN, Dominic. **UK Uncut Legal Action v HMRC: Legal Inaction and a Return to Fleet Street.** 2018, p. 552/562, p. 560-561. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3292288> Acesso em: 09.03.2025)

programa, a Administração Tributária deve atuar de forma a garantir que contribuintes que estejam em circunstâncias semelhantes tenham os mesmos direitos de acesso ao PCC. Essa atuação não envolve grandes dificuldades quanto ao critério quantitativo, dada a sua objetividade. Já no que se refere à análise do grau de risco, os critérios a serem estabelecidos pela Administração devem se aproximar ao máximo da objetividade.

O enquadramento do contribuinte nesta ou naquela classificação de conformidade deve poder ser objeto de recurso por parte do interessado, bem como sua eventual exclusão do programa.

Por fim, a preocupação quanto a violação à igualdade perante a lei pela constatação de que os serviços prestados pela Administração Tributária aos participantes são bem melhores do que se comparados aos não participantes, a justificativa é bem simples: se os participantes mostram ser confiáveis na divulgação de informações relevantes, não estão envolvidos em planejamento tributário agressivo, e submetem suas posições fiscais arriscadas ao conhecimento e análise da Fiscalização, para os auditores é objetivamente mais fácil fornecer respostas a questões tributárias de maneira oportuna e rápida.

Assim, um programa de conformidade cooperativa bem desenhado e aplicado adequadamente na prática não viola o princípio da igualdade, dado que o tratamento diferenciado é dirigido a um grupo de contribuintes cuja situação fática jurídica também difere dos não elegíveis.⁶⁹⁵ Além disso, não se pode negar que o conceito não traz apenas benefícios aos participantes, que também devem cumprir com obrigações adicionais de abertura, transparência e comunicação, para além das determinações legais.

5.3.3. Publicidade x confidencialidade

Dentro do conceito de conformidade cooperativa, a transparência apresenta-se como característica fundamental de um relacionamento cooperativo entre a administração tributária e os contribuintes, imposta, portanto, como uma obrigação recíproca entre os participantes.

Ocorre que, justamente para garantir o controle da atuação da Administração Tributária

⁶⁹⁵ Embora seja para validar um tratamento mais rigoroso a um grupo de contribuintes, o STF já teve a oportunidade de se pronunciar sobre o tratamento diferenciado de diferentes situações tributárias ao trabalhar em sua jurisprudência com a figura do devedor contumaz para legitimar o uso de restrições severas pelas entidades tributantes (RE 550769), que não fossem as condicionantes excepcionais definidas naquele precedente, seriam classificadas como inadmissíveis sanções políticas pela mesma Corte. Do voto do Relator, extraímos a seguinte passagem:

É inequívoco, contudo, que a orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal não serve de escusa ao deliberado e temerário desrespeito à legislação tributária. Não há que se falar em sanção política se as restrições à prática de atividade econômica objetivam combater estruturas empresariais que têm na inadimplência tributária sistemática e consciente sua maior vantagem concorrencial. Para ser tida como inconstitucional, a restrição ao exercício de atividade econômica deve ser desproporcional e não-razoável.

nos PCCs e demonstrar que no processo atua com imparcialidade, respeito à isonomia e à vedação de privilégios a um pequeno grupo de contribuintes selecionados e com transparência quanto aos critérios de eleição, é necessário falar sobre transparência como dever geral do Poder Público perante a sociedade. Esse dever de transparência das relações e atos mantidos pelo Estado é qualificado na Constituição por meio do princípio da publicidade, que obriga a administração pública direta e indireta da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.⁶⁹⁶

Apontada como característica essencial da democracia desde a época da Revolução Francesa, o princípio enuncia que o caráter público é a regra nos governos democráticos, sendo o sigilo justificável apenas em situações excepcionais.⁶⁹⁷

A importância do princípio no sistema tributário em especial acabou consagrada pelo constituinte derivado ao introduzir em nossa Carta, por meio da EC nº 132/2023, a transparência como mandamento norteador do Sistema Tributário Nacional, ao lado da simplicidade, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.⁶⁹⁸

Em nosso sistema constitucional, o sigilo só se admite quando imprescindível à segurança da sociedade e do Estado ou à privacidade da vida íntima da pessoa.⁶⁹⁹ Surge então, no Direito Tributário, a questão de como conciliar o princípio da publicidade dos atos da Administração e da transparência, como regra, com o direito à privacidade do contribuinte, aplicável tanto às pessoas físicas como jurídicas, principalmente nos casos em que este

⁶⁹⁶ Art. 37, *caput*, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

⁶⁹⁷ Sobre publicidade e transparência como características dos governos democráticos, cite-se, entre as obras do tempo da Revolução Francesa, trecho do *Catechismo repubblicano per l'istruzione del popolo e la rovina dei tiranni*, atribuída ao bispo Michele Natale (1751-1799):

“D. Vi è niente di segreto nel Governo Democratico?

R. Tutte le operazioni dei Governanti devono esser note al Popolo Sovrano, eccetto qualche misura particolare di sicurezza pubblica, che se gli deve far conoscere, quando il pericolo è cessato.” (NATALE, Michele. *Catechismo repubblicano per l'istruzione del popolo e la rovina dei tiranni*. pp. 2-3. Documento público. Disponível em: https://play.google.com/books/reader?id=_ddF2hsBNGAC&pg=GBS.PA4&hl=pt_PT Acesso em 10.03.2025)

⁶⁹⁸ Constituição da República Federativa do Brasil de 1988:

“Art. 145, § 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)”

⁶⁹⁹ Constituição da República Federativa do Brasil de 1988:

“Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

X - são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação;

(...)

XXXIII - todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado;

(...)

LX - a lei só poderá restringir a publicidade dos atos processuais quando a defesa da intimidade ou o interesse social o exigirem;”

contribuinte entabula uma relação jurídica com a administração.

Embora nossa Constituição não consagre expressamente o direito ao sigilo fiscal, sustenta-se que esta espécie do gênero sigilo está amparada na inviolabilidade do direito à vida privada e à intimidade das pessoas, garantidos no inciso X do art. 5º da Constituição Federal de 1988.

Como desdobramento dos direitos constitucionais à inviolabilidade da intimidade e da vida privada, tanto das pessoas físicas quanto das pessoas jurídicas, o sigilo fiscal impede a Administração Tributária de divulgar informações fiscais de contribuintes e terceiros, tal como disposto no art. 198 do CTN:

Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001).

Discussões políticas sobre se se deve ou não divulgar informações do contribuinte ganharam projeção no cenário internacional no início deste século, quando dos escândalos sobre práticas corporativas e contábeis como as da Enron e da WorlComm. À época, a divulgação de declarações de imposto de renda foi considerada como uma importante medida para coibir fraudes corporativas.⁷⁰⁰

Após a crise financeira global de 2008, em meio a medidas de austeridade fiscal e crescentes necessidades por mais receita, reportagens da mídia revelando que algumas multinacionais estavam pagando uma quantia irrisória de impostos em comparação com suas atividades comerciais em países avançados e em desenvolvimento levaram indignação à sociedade. Nesse contexto, a divulgação de informações do contribuinte, recebeu os holofotes da mídia como uma medida para melhorar a conformidade tributária.

Com a crescente pressão pública sobre as multinacionais por mais transparência nas informações fiscais, alguns países tentaram introduzir um sistema de divulgação obrigatória e, em dezembro de 2015, o *Australian Taxation Office* (ATO) publicou o imposto de renda a pagar e outras informações relativas a grandes corporações pela primeira vez.⁷⁰¹

⁷⁰⁰ LENTER, David; SHACKELFORD, Douglas. SLEMROD, Joel. Public Disclosure of Corporate Tax Return Information: Accounting, Economics, and Legal Perspectives. In: **National Tax Journal**, 2003. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/252881870_Public_Disclosure_of_Corporate_Tax_Return_Information_Accounting_Economics_and_Legal_Perspectives Acesso em: 11.03.2025

⁷⁰¹ O ATO publicou informações fiscais sobre grandes corporações para o ano fiscal de 2013/14 pela primeira vez em dezembro de 2015, por meio dos chamados Relatórios de Transparência Fiscal Corporativa. Esses relatórios contêm o nome, ABN ("*Australian Business Number*", que equivale ao nosso CNPJ) e imposto de renda a pagar de entidades corporativas públicas australianas e de propriedade estrangeira com uma receita total de \$100 milhões ou mais e empresas privadas residentes de propriedade australianas com uma receita total de \$200 milhões ou mais.

Na mesma linha de transparência das informações, o Projeto sobre Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros (BEPS) da OCDE exige que os países adotem relatórios país-a-país (country-by-country ou CbC) e fornece orientação sobre o design do regime de divulgação obrigatória em esquemas de planejamento tributário agressivo. O objetivo principal da OCDE é evitar a evasão fiscal por meio da transferência artificial de lucros para países com baixa tributação.

Porém, os relatórios CbC são limitados às autoridades fiscais e não estão disponíveis ao público⁷⁰², embora alguns Estados-Membros da União Europeia venham defendendo a publicização dessas informações.

Causas diversas explicam as demandas por divulgação de informações fiscais dos contribuintes. Onde o sigilo é excepcionado, informações sujeitas à divulgação e medidas de divulgação de dados dos contribuintes variam de acordo com o país. Há países, como a Austrália, que divulgam informações do contribuinte que atenda a certos critérios, independentemente de inadimplência fiscal ou condenação por crime contra a ordem tributária.

Eles também contêm o nome, ABN e imposto a pagar para qualquer entidade que tenha um valor de imposto a pagar sobre recursos de petróleo (PRRT). Entidades que tinham imposto sobre recursos minerais (MRRT) a pagar foram incluídas apenas para os anos fiscais de MRRT de 2013-14 e 2014-15. O último Relatório de Transparência Corporativa para o Ano Fiscal de 2022/23 publicou informações sobre 4.050 entidades corporativas. O acesso aos relatórios está disponível no site do ATO. (ATO. **Corporate Tax Transparency**. Disponível em: <https://data.gov.au/data/dataset/corporate-transparency> Acesso em: 10.03.2025)

⁷⁰² No Brasil, a Instrução Normativa RFB nº 1.681/2016 instituiu e disciplinou a obrigatoriedade de entrega anual da Declaração País-a-País (DPP), que poderá ser compartilhada apenas com países com os quais firmar relacionamentos bilaterais de troca, com base no Artigo 6º da Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária (Convenção Multilateral – CML), internalizada por meio do Decreto nº 8.842, de 29 de agosto de 2016. A relação de países para os quais o Brasil deverá fornecer as informações e dos quais receberá informações pode ser acessada no site da OCDE. Disponível em: <https://web-archieve.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/exchange-relationships/index.htm> Acesso em: 11.03.2025.

Em outros, como Portugal⁷⁰³ e Reino Unido⁷⁰⁴, divulgam-se informações apenas dos

⁷⁰³ Em Portugal, a Administração Tributária passou a publicar uma lista de contribuintes inadimplentes (pessoas físicas e jurídicas), por faixa de valores devidos, em seu *site* a partir de 2006, em cumprimento ao disposto nos n.ºs 5 e 6 do art. 64.º da Lei Geral Tributária, com a redação dada pelo art. 57.º da Lei n.º 60-A/2005, de 30 de dezembro, *in verbis*:

Artigo 64.º
Confidencialidade

1 - Os dirigentes, funcionários e agentes da administração tributária estão obrigados a guardar sigilo sobre os dados recolhidos sobre a situação tributária dos contribuintes e os elementos de natureza pessoal que obtenham no procedimento, nomeadamente os decorrentes do sigilo profissional ou qualquer outro dever de segredo legalmente regulado.

2 - O dever de sigilo cessa em caso de:

- a) Autorização do contribuinte para a revelação da sua situação tributária;
- b) Cooperação legal da administração tributária com outras entidades públicas, na medida dos seus poderes;
- c) Assistência mútua e cooperação da administração tributária com as administrações tributárias de outros países resultante de convenções internacionais a que o Estado Português esteja vinculado, sempre que estiver prevista reciprocidade;
- d) Colaboração com a justiça nos termos do Código de Processo Civil e mediante despacho de uma autoridade judiciária, no âmbito do Código de Processo Penal;
- e) Confirmação do número de identificação fiscal e domicílio fiscal às entidades legalmente competentes para a realização do registo comercial, predial ou automóvel.

3 - O dever de confidencialidade comunica-se a quem quer que, ao abrigo do número anterior, obtenha elementos protegidos pelo segredo fiscal, nos mesmos termos do sigilo da administração tributária.

4 - O dever de confidencialidade não prejudica o acesso do sujeito passivo aos dados sobre a situação tributária de outros sujeitos passivos que sejam comprovadamente necessários à fundamentação da reclamação, recurso ou impugnação judicial, desde que expurgados de quaisquer elementos susceptíveis de identificar a pessoa ou pessoas a que dizem respeito.

5 - Não contende com o dever de confidencialidade:

a) A divulgação de listas de contribuintes cuja situação tributária não se encontre regularizada, designadamente listas hierarquizadas em função do montante em dívida, desde que já tenha decorrido qualquer dos prazos legalmente previstos para a prestação de garantia ou tenha sido decidida a sua dispensa;

b) A publicação de rendimentos declarados ou apurados por categorias de rendimentos, contribuintes, sectores de actividades ou outras, de acordo com listas que a administração tributária deve organizar anualmente a fim de assegurar a transparência e publicidade.

c) A notificação, pela administração tributária, de sujeito passivo que disponibilize uma interface eletrónica para efeitos de acionar a responsabilidade solidária deste.

6 - Para efeitos do disposto na alínea a) do número anterior, considera-se como situação tributária regularizada o disposto no artigo 177.º-A do CPPT. (destaques nossos)

A lista de devedores está disponível em: https://static.portaldasfinancas.gov.pt/app/devedores_static/devedores.html. Acesso em: 11.03.2025.

⁷⁰⁴ No Reino Unido, a chamada lista de inadimplentes fiscais deliberados (*deliberate tax defaulters*) inclui de detalhes de contribuintes que incorreram em penalidades tributárias porque: a) forneceram deliberadamente um ou mais documentos imprecisos à HMRC; b) falharam deliberadamente em cumprir uma obrigação imposta pela HMRC; c) cometeram uma infração em matéria de IVA ou de impostos especiais de consumo. Adicionalmente, exige-se que por meio destes atos a diferença e imposto a pagar tenha sido igual ou superior a £ 25.000. Em casos de processos criminais, eventualmente serão divulgados detalhes por meio de um comunicado à imprensa. Atendidos os critérios de publicação, a lei permite que a HMRC publique alguns ou todos os seguintes dados: 1) o nome da pessoa que incorre na penalidade, incluindo qualquer nome comercial, nome anterior ou pseudônimo; 2) o endereço da pessoa (ou sede social, no caso de uma empresa); 3) a natureza de qualquer negócio realizado pela pessoa; 3) o valor da(s) penalidade(s) qualificada(s) relevante(s); 4) a perda potencial de receita qualificada (PLR) em relação à penalidade relevante qualificada, ou o total da PLR qualificada para todas as penalidades relevantes qualificadas; 5) os períodos em que ocorreu a imprecisão, falha ou irregularidade que deu origem à(s) penalidade(s) relevante(s) qualificada(s); e 6) quaisquer outros detalhes que a HMRC considere necessários para tornar clara a identidade da pessoa. A HMRC só pode publicar detalhes sobre inadimplências ocorridas em, ou após 1º de abril de 2010, ou para períodos fiscais iniciados em, ou após 1º de abril de 2010, data da entrada em vigor seção 94 da Lei de Finanças de 2009, que autoriza a divulgação. (GOV.UK. *Corporate Report. Details of deliberate tax defaulters*. Disponível em: <https://www.gov.uk/government/publications/publishing-details-of-deliberate-tax-defaulters-pddd> Acesso em 10.03.2025)

contribuintes que estão em atraso no pagamento de impostos ou que estejam envolvidos em procedimentos criminais. Esse tipo de abordagem, denominada de *naming and shaming*, faz parte de uma das estratégias de conformidade mencionadas por Ayres e Braithwaite, que leva em conta o receio corporativo de danos à reputação.⁷⁰⁵

Por fim, há países em que é feita uma divulgação para honrar os bons contribuintes. No Brasil, a Receita Federal divulgou uma lista dos contribuintes certificados no piloto do Confia, o que os qualifica como contribuintes cooperativos e que apresentam um bom nível de conformidade e gestão de risco.⁷⁰⁶ Do mesmo modo, a previsão de selos de conformidade é uma maneira de atestar que as corporações cumprem corretamente com suas obrigações fiscais e, com isso, contribuem para o desenvolvimento do país.

Embora a divulgação pública de informações do contribuinte possa ter vários propósitos, queremos focar aqui em dois objetivos que são centrais para o estabelecimento de um programa de *compliance* tributário cooperativo. O primeiro é a divulgação de informações como forma de promover a conformidade fiscal. O segundo é a transparência dos dados relativos aos PCCs e seus resultados, como forma de viabilizar o controle de sua legitimidade e efetividade por parte da população.

Como forma de melhorar a conformidade com as leis tributárias, a publicidade pode abranger duas estratégias não excludentes. A divulgação de dados relativos a dívidas tributárias, principalmente para as grandes corporações, pode reduzir a evasão e o planejamento tributário agressivo, pela preocupação dos executivos com a reação pública e como esta reação poderia afetar seus negócios.⁷⁰⁷ Esse tipo de divulgação vem excepcionada do sigilo fiscal pelo próprio CTN, ao dispor que não é vedada a divulgação de informações relativas a representações fiscais para fins penais, inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública e parcelamento ou moratória.⁷⁰⁸

No Brasil, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional desde 2020 divulga na *internet* e

⁷⁰⁵ O tema foi tratado no item 4.3.2, ao qual remetemos o leitor. AYRES, Ian; BRAITHWAITE, John. **Responsive Regulation. Transcending the deregulation debate**. Oxford: Oxford University Press, 1992. Disponível em: <https://johnbraithwaite.com/wp-content/uploads/2016/06/Responsive-Regulation-Transce.pdf> Acesso em: 28.11.2024.

⁷⁰⁶ RFB. **Empresas Certificadas**. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/empresas-certificadas> Acesso: 11.03.2025

⁷⁰⁷ Esse efeito é destacado pelo Procurador da Fazenda Nacional, Tiago Alves Voss dos Reis, que defende a publicação da lista de inadimplentes com o Fisco como forma de constrangimento público de devedores fraudadores. (REIS, Tiago Alves Voss dos. O papel da PGFN no constrangimento público de devedores fraudadores. *In: JOTA*, 10.07.2024. Disponível em: https://www.jota.info/artigos/o-papel-da-pgfn-no-constrangimento-publico-de-devedores-fraudadores#_ftn5 Acesso em: 12.03.2025). Cabe, no entanto, a observação de que nem todo caso de inadimplência tributária é decorrente de fraude, sendo na verdade essa hipótese uma exceção dentre as causas de ilícitos fiscais.

⁷⁰⁸ Art. 198, § 3º do CTN. O dispositivo também dispõe não ser vedada a divulgação de informações relativas a incentivo, renúncia, benefício ou imunidade de natureza tributária cujo beneficiário seja pessoa jurídica, pela imposição de transparência das despesas públicas, aqui vistas sob a forma de renúncia de receita.

por meio do aplicativo “Dívida Aberta” a lista dos devedores da União Federal com dívidas em situação irregular.⁷⁰⁹ Pelo aplicativo do celular, o consumidor pode inclusive identificar empresas com débitos fiscais nas suas redondezas, o que facilita sua opção por consumir produtos e serviços apenas de fornecedores que cumpram corretamente com suas obrigações fiscais.

Embora existam poucas pesquisas sobre a influência da divulgação da inadimplência fiscal sobre a conformidade tributária, é um consenso que ao menos nas grandes corporações os riscos reputacionais também são considerados na tomada de decisões fiscais.⁷¹⁰ Acrescenta-se que a inadimplência pode prejudicar a imagem da empresa perante o mercado e os fornecedores, uma vez que a falta de regularidade fiscal costuma ser vista como um risco real de liquidez.

A segunda estratégia que pode ser adotada por meio da publicidade como forma de induzir a conformidade é reconhecer as boas práticas de bons contribuintes. No Japão, os bons contribuintes são homenageados por meio de prêmios e certificados de reconhecimento emitidos pelas autoridades fiscais, entregues geralmente em cerimônias públicas, onde são reconhecidos por sua conformidade fiscal e contribuição para a sociedade. Essas iniciativas buscam manter uma cultura de responsabilidade fiscal e incentivar outros contribuintes a seguirem o exemplo.⁷¹¹

Na mesma linha de honrar a conformidade, o Parlamento Europeu apoiou em 2015 uma série de recomendações para combater a evasão fiscal corporativa, e entre elas, estava a criação de um "Selo de Contribuinte Justo" em toda a Europa, o “Fair Tax Payer Label”. A recomendação estabelece que a certificação deve estar disponível apenas para as empresas que demonstrarem conformidade e ética tributária.⁷¹²

⁷⁰⁹ Segundo a Portaria PGFN nº 636/2020, considera-se em situação irregular as dívidas não alcançadas por qualquer hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito, ou que não seja objeto de ação judicial porposta com o objetivo de discutir a natureza da obrigação ou o seu valor, com o oferecimento de garantia idônea e suficiente ao Juízo (art. 3º).

⁷¹⁰ Nesse sentido, confirmam-se: HARVEY, J. Richard. Corporate Tax Aggressiveness - Recent History and Policy Options. In: **National Tax Journal**. V. 67. N. 4, 2014, Villanova Law/Public. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2524367> Acesso em: 12.03.2025; ANDRADE, Fabiana de Oliveira; *et. al.* Agressividade Fiscal e seus Efeitos na Rentabilidade das Empresas dos Setores Regulados e Não Regulados listadas na B3. In: **XX USP International Conference in Accounting**. 2020. Disponível em: <https://congressousp.fipecafi.org/anaais/20UspInternational/ArtigosDownload/1946.pdf> Acesso em: 12.03.2025.

⁷¹¹ NAKAYAMA, Kiyoshi. Public Disclosure of Taxpayer Information as a Measure to Improve Tax Compliance. In: **IMF Publications**. International Monetary Fund. 2021. Disponível em: <https://www.elibrary.imf.org/display/book/APTBV27N03/CH001.xml#RCH001fn47> Acesso em 10.03.2025.

⁷¹² EU. **Bringing transparency, coordination and convergence to corporate tax policies in the European Union II - Evaluation of the European Added Value of the recommendations in the ECON legislative own-initiative draft report**. European Parliamentary Research Service. 2015. Tradução livre. Disponível em: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/558776/EPRS_STU\(2016\)558776_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/558776/EPRS_STU(2016)558776_EN.pdf) Acesso em: 12.03.2025

Essa mesma estratégia consta dos programas de conformidade propostos pela Receita Federal do Brasil. Tanto para o Confiar, como para o Sintonia e o OEA, o PL nº 15/2024 prevê a concessão de selos de conformidade para os participantes ou contribuintes com maior grau de classificação, que, além dos benefícios reputacionais, conferem aos detentores uma série de benefícios, tributários e não tributários, incluindo bônus financeiros para pagamento de tributos.⁷¹³

Em relação a este tipo de divulgação, não há que se falar em sigilo ou em privacidade, uma vez que ela busca divulgar uma imagem favorável dos contribuintes, razão pela qual obviamente não se questiona qualquer violação a dever de confidencialidade.

O problema, a nosso ver, refere-se ao segundo propósito da divulgação pública de informações do contribuinte, qual seja, a transparência dos dados relativos aos PCCs e seus resultados, como forma de viabilizar o controle de sua legitimidade e efetividade por parte da população. Conciliar uma tal transparência com a confidencialidade das informações do contribuinte é um desafio à governança do PCC, expressamente reconhecido pela OCDE no Relatório de 2013:

O respeito à confidencialidade da informação do contribuinte é um elemento vital para a geração de confiança e ajuda a incentivá-lo a compartilhar informações mais livremente com a administração tributária. Ao mesmo tempo, isso pode ser interpretado como um obstáculo para as garantias de imparcialidade da administração tributária. Se não se conseguir manter uma atitude profissional e crítica, isso pode ter um impacto pernicioso sobre a confiança geral nas administrações tributárias.⁷¹⁴

No contexto de um programa de conformidade cooperativa, a sociedade em geral deve ser devidamente informada sobre o seu início, design, objetivos e resultados do programa. A comunicação acompanha o desenvolvimento do programa, melhora a certeza sobre as operações da administração tributária e fornece uma narrativa clara de desempenho para as partes interessadas internas e externas.⁷¹⁵ As informações não devem ser limitadas apenas àqueles envolvidos ou possivelmente envolvidos, mas devem estar amplamente disponíveis para qualquer cidadão interessado, dado o dever de transparência da administração. O design

“Recomendação A.2

Um novo selo de ‘Contribuinte Justo’ para empresas que adotam boas práticas fiscais. Estamos impressionados com as semelhanças nesta observação com aquelas que podem ser feitas sobre o conceito de Responsabilidade Social Corporativa (RSC), que é a contribuição corporativa para o bem-estar social que vai além do que é exigido pela empresa para maximizar lucros.

⁷¹³ PL nº 15/2024, arts. 23 e 24.

⁷¹⁴ OCDE. **La relación cooperativa: Un marco de referencia: De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo.** OECD Publishing, 2013, p. 73. Tradução livre. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207547-es> Acesso em: 31.07.2023.

⁷¹⁵ MAJDAŃSKA, Alicja. **An Analysis of Cooperative Compliance Programmes. Legal and Institutional Aspects with a Focus on Application in Less Developed Countries.** Amsterdã: IBFD Doctoral Series. V. 58, 2018, p. 378.

de um programa de conformidade cooperativa não deve ser um segredo.

O acompanhamento público na fase de implantação do programa pode ser viabilizado por meio da divulgação de suas diretrizes e critérios, sob a forma escrita, aumentando a sua legitimidade caso essas regras gerais tenham sido desenvolvidas por meio de consulta pública. Essas diretrizes gerais não só informam a sociedade sobre o programa, como também oferecem certeza aos participantes do programa sobre o procedimento.

No Brasil, a Receita Federal tem seguido todos esses passos, valendo-se de consultas públicas, fóruns de diálogo, e promovendo eventos para debater as linhas gerais dos programas propostos, expor as recomendações internacionais e trazer para o público todas as informações do que se espera alcançar com o novo modelo.⁷¹⁶

Mesmo a opção de introduzir um PCC por instrumento legislativo, o que confere maior transparência às suas regras gerais, não dispensa a necessidade de ampla divulgação não só das premissas e objetivos do programa, como também das normas e diretrizes administrativas que vierem a ser estabelecidas quando do seu regramento.

Outro passo importante em direção à transparência de um PCC é o estabelecimento de critérios para sua avaliação. Melhor ainda que isso se dê antes de iniciado o programa, para efeito de comparação com os resultados anteriores. Em relação aos programas de conformidade cooperativa já implementados ao redor do mundo esta é uma lacuna significativa, o que pode contribuir para a falta de compreensão e a desconfiança em relação ao conceito. Falaremos mais sobre isso no tópico seguinte, mas o importante aqui é destacar que o papel da avaliação, com ampla publicidade dos resultados (satisfatórios ou não), vai além de informar a opinião pública. Serve para fornecer evidências que possam influenciar a decisão de estender ou não o programa a outras categorias de contribuintes (critérios quantitativos mais amplos) e justificar o investimento em formação profissional voltada para esse novo tipo de supervisão.

A capacidade de um PCC bem desenhado de reduzir a litigiosidade fiscal será tão maior quanto mais ampla puder ser a sua aplicação, o que demandará implementação gradativa, mudanças pontuais e ampliação progressiva do número de contribuintes elegíveis. Isso só pode ser racionalmente feito com base nas evidências de eficiência auferidas em cada uma das etapas de implantação.⁷¹⁷

⁷¹⁶ Vídeos, entrevistas, webinários e outros materiais para consulta sobre os programas estão disponíveis para acesso público no site da RFB, por meio do link: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/videos-confia>. Acesso em 12.03.2025.

⁷¹⁷ Estabelecer critérios e colocar em prática a avaliação de um programa de conformidade cooperativa, sem dúvida, demanda esforços e recursos financeiros e humanos por partes das administrações. Uma ideia para minimizar esse impacto em Administrações Tributárias que já contam com poucos recursos seria estabelecer convênios com a academia para avaliar programas de conformidade cooperativa. Instituições internacionais, como

Até então, dos pontos analisados, não há em princípio conflito algum entre a necessária transparência dos atos da administração e o seu dever de confidencialidade em relação às informações dos contribuintes. Contudo, quando se passa a falar de transparência como forma de viabilizar o controle da constitucionalidade/legalidade dos programas uma vez implementados na prática, há o risco de possível violação ao direito à privacidade dos contribuintes, principalmente no que se refere às grandes corporações em que uma divulgação mal feita ou mal interpretada pode levar a prejuízos imensuráveis.

Nesse ponto, poder-se-ia alegar que a divulgação pública de informações contribuiria inclusive para melhorar o funcionamento dos mercados financeiros, evitando escândalos contábeis como os da Enron, WorldCom, Lojas Americanas e outras empresas, cujos administradores utilizaram como estratégia de fraude o incremento irreal de receitas para fins de contabilidade financeira enquanto subestimavam sua renda para fins fiscais.⁷¹⁸

No entanto, em nosso país não há legislação que obrigue as grandes corporações a divulgarem informações fiscais, limitando-se as divulgações obrigatórias às demonstrações financeiras, contábeis, comunicação sobre fato relevante e sobre demandas societárias.⁷¹⁹

A importância de sistemas específicos de governança interna para oferecer à sociedade garantias em relação ao funcionamento de modelos de cumprimento cooperativo é ainda maior do que a que se impõe para as atividades da Administração de uma forma geral. Isso porque esses modelos são em regra caracterizados pela existência de um ponto focal na Administração Tributária que estabelecerá com a empresa uma relação de confiança, aberta e transparente entre as partes, mas longe dos olhos da população. A existência desse interlocutor único cria o risco de captura regulatória, que consiste na perda de uma atitude profissional e crítica do auditor fiscal em relação ao contribuinte, um risco real associado à relação cooperativa.⁷²⁰

Se de um lado uma total abertura e divulgação pública quanto à relação cooperativa

o BID, têm com frequência financiado ações para aprimorar procedimentos de recuperação de créditos tributários em países em desenvolvimento. A utilização desses recursos para esse fim também seria uma alternativa.

⁷¹⁸ Esse ponto foi trazido por Nakayama como um argumento pró-divulgação:

“Os argumentos na época eram de que, se as declarações fiscais corporativas fossem públicas, indivíduos interessados poderiam comparar o conteúdo das declarações com as informações relatadas nas demonstrações financeiras e poderiam identificar imprecisões na contabilidade financeira; se as empresas soubessem que investidores e partes interessadas examinariam as informações das declarações fiscais junto com as demonstrações financeiras, isso incentivaria as empresas a fornecer informações financeiras mais completas. A pressão dos pares sobre as lacunas entre impostos contábeis poderia contribuir para a prevenção de fraudes contábeis e evasão fiscal.” (NAKAYAMA, Kiyoshi. *Public Disclosure of Taxpayer Information as a Measure to Improve Tax Compliance*. In: **IMF Publications**. International Monetary Fund. 2021. Tradução livre. Disponível em: <https://www.elibrary.imf.org/display/book/APTBV27N03/CH001.xml#RCH001fn47> Acesso em 0.03.2025)

⁷¹⁹ Lei nº 6.404/75 e Resolução CVM nº 80/2022. Para os fins da resolução, “*considera-se demanda societária todo processo judicial ou arbitral cujos pedidos estejam, no todo ou em parte, baseados em legislação societária ou do mercado de valores mobiliários, ou nas normas editadas pela CVM.*” (Anexo I, art. 1º, § 1º)

⁷²⁰ Como já destacado, este risco é conhecido como “risco de apego”.

certamente evitaria esse risco, o respeito à confidencialidade das informações do contribuinte é crucial para a geração de confiança e ajuda a incentivá-lo a compartilhar informações mais livremente com a administração tributária.⁷²¹

Uma solução que garantiria a imparcialidade sem o risco de violação a privacidade dos participantes reside no estabelecimento de mecanismos de controle interno, para garantir a legalidade das decisões que adotam, a consistência e a equidade de tratamento.

No Relatório de 2013, a OCDE aborda alguns desses mecanismos, já utilizados e testados em países que adotam programas de conformidade cooperativa. São medidas que variam entre as normas de integridade a avaliação de qualidade do modelo.⁷²²

Dentre as medidas sugeridas estão o rodízio periódico dos pontos focais, considerando no estabelecimento desta periodicidade um tempo que seja suficiente para que o interlocutor possa conhecer e se especializar na atividade do contribuinte, sem levar a um excesso de proximidade que prejudique a imparcialidade na tomada de decisões. É recomendável que exista sempre ao menos dois pontos de contato com o contribuinte, e que as reuniões nunca sejam feitas por um único servidor da Administração.⁷²³

Outra sugestão é a total transparência quanto à interpretação conferida às leis fiscais, o

⁷²¹ OCDE. **La relación cooperativa: Un marco de referencia: De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo**. OECD Publishing, 2013, p. 71. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207547-es> Acesso em: 31.07.2023.

⁷²² OCDE. *Op. cit.*, p. 73.

“Na Suécia, o coordenador de conformidade deve aplicar as regras de documentação de seu trabalho no âmbito da relação de conformidade cooperativa. Isso inclui as atas das reuniões com a empresa, um registro que documenta o trabalho diário e as medidas tomadas pelo coordenador e um relatório anual de síntese. A documentação garante que se possa avaliar e valorar a relação de conformidade cooperativa de maneira retrospectiva. Nos Países Baixos, a governança interna começa com as normas de integridade e com um código ético aplicável a todos os funcionários da administração tributária. Na Noruega, o trabalho neste campo é baseado nos valores centrais da administração tributária, princípios gerais de boas práticas e códigos éticos. Em Singapura, cada funcionário da IRAS deve acatar estritamente os valores centrais de integridade e equidade no desempenho de suas funções e responsabilidades. No Reino Unido, as decisões são tomadas conforme a Estratégia de Litígios e Conciliações publicada pela HMRC e foram tomadas medidas específicas direcionadas a reforçar a governança interna (...).”

⁷²³ Ao expor a forma de governança adotada em diversos países, o Relatório de 2013 da OCDE, referindo-se à atuação de ao menos mais de um auditor como forma de governança dos programas, destaca:

“Na Dinamarca, a pessoa de contato do departamento de tributos não atua sozinha ao agendar uma reunião com a empresa. Em alguns casos, há duas pessoas de contato e, em outros, o supervisor da pessoa de contato está envolvido na tomada de decisão. A Nova Zelândia comenta que questões de natureza muito técnica inevitavelmente requerem a participação de especialistas em matéria fiscal e na indústria, o que limita a capacidade de decisão de uma única pessoa.

Alguns países criaram equipes multidisciplinares dedicadas a cada grande empresa. Geralmente, isso significa que pelo menos dois membros da equipe participam das reuniões com o contribuinte. A África do Sul garante que as atas dessas reuniões sejam mantidas. A Noruega indica que o trabalho é feito por equipes (uma equipe multidisciplinar para cada grupo de empresas) e que o processo de tomada de decisões é conjunto. A Suécia designa um coordenador de conformidade e um adjunto para cada acordo de relação cooperativa. Desta forma, a continuidade do acordo é mantida mesmo que o coordenador precise se afastar do caso por qualquer motivo. A responsabilidade pela tomada de decisões fiscais de importância, especialmente quando envolve dar à empresa a certeza antecipada, é delegada a um especialista "independente" e não aos coordenadores de conformidade.” (OCDE. *Cit.*, p. 74-75 – Tradução livre)

que garantiria a homogeneidade da conduta da administração tributária. Isso é um aspecto importante, uma vez que a interpretação conferida a fatos ou à aplicação da lei para os participantes de um PCC não pode ser diferente daquela a ser adotada para contribuintes que se encontrem na mesma situação fático-jurídica.

O ideal, em respeito à isonomia, é a ampla divulgação da solução dada a casos concretos que possam afetar outros contribuintes, ainda que dessa divulgação não constem dados sensíveis do participante em respeito à confidencialidade.

Em vários países, ainda como forma de garantir a imparcialidade da Administração, o trabalho dos pontos focais está sujeito à supervisão e a tomada de decisões é submetida a autoridade hierarquicamente superior.

No Estado de Minas Gerais, todos os lançamentos tributários devem ser aprovados pelo titular da Delegacia Fiscal da unidade lançadora antes da cientificação do contribuinte, medida que realiza o princípio do “segundo par de olhos”.⁷²⁴

Assim, há várias medidas de governança interna da Administração Tributária que podem ser adotadas para o garantir imparcialidade e isonomia na sua atuação, sem que seja necessário expor informações confidenciais dos contribuintes participantes.

Caso um país decida, em prol da transparência e publicidade, divulgar alguns dados e resultados de acordos específicos, essa divulgação deve ser limitada a alguns itens, como valores tributáveis e montante da obrigação, o que, a nosso ver, não violaria segredos comerciais ou colocaria em risco a privacidade do contribuinte.

Pode-se argumentar que a divulgação de informações fiscais de corporações exerceria uma espécie de pressão sobre as empresas para se voluntariarem a pagar mais impostos do que os realmente devidos, sob o temor de uma reação do público a uma eventual tributação injusta (suponhamos que a empresa seja detentora de algum benefício fiscal, ou por meio de planejamento tributário lícito consiga reduzir ao mínimo a tributação a que se sujeita). Não negamos que este seja um risco, mesmo porque explicar ao público a responsabilidade fiscal da empresa ou as suas estratégias fiscais, ainda que lícitas, imporia custos comerciais adicionais, sem a certeza de que uma tal explicação surtiria os efeitos desejados.

Em alguns países que já implementaram um PCC, essas informações são obrigatórias

⁷²⁴ OCDE. **La relación cooperativa: Un marco de referencia: De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo.** OECD Publishing. 2013, p. 74 – Tradução livre. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207547-es> Acesso em: 31.07.2023.

“Na Irlanda, a hierarquia geral de direção da administração tributária na Divisão de Grandes Casos garante um ‘Segundo par de olhos’, ou seja, na inspeção, um responsável técnico está envolvido no processo de aprovação da proposta de liquidação da inspeção e pode delegar a autorização a um membro da Diretoria da Administração Tributária, dependendo da dimensão da liquidação.”

por disposição legal para determinadas corporações, independentemente de a empresa ser ou não participante do programa. Não é o que ocorre em nosso país.

Portanto, caso o Brasil decida introduzir um sistema de divulgação pública após considerar as observações acima, não basta a alteração de procedimentos administrativos, devendo existir lei que imponha uma tal obrigação. Entendemos, adicionalmente, que sendo esta a opção política, seria aconselhável que a obrigação seja imposta a todos os contribuintes de determinada categoria, independentemente de sua participação ou não no programa de conformidade cooperativa, sob pena de reduzir o interesse das empresas em aderir ao programa. Outra recomendação é garantir a possibilidade de o contribuinte verificar previamente o conteúdo da divulgação, podendo impugná-la administrativamente.

No projeto de lei que institui o Confia atribui-se aos participantes a tarefa de 1) divulgar e tornar acessível aos interessados e à RFB a política fiscal aprovada pelos gestores da empresa, com a descrição do modo adotado pela organização na identificação e no gerenciamento da obrigação tributária; e 2) divulgar e tornar acessíveis aos interessados da empresa e à RFB as normas e os procedimentos adotados como preparatórios de suas obrigações tributárias acessórias.⁷²⁵

Embora o item 2 se refira aos interessados da própria empresa, no item 1 a lei se refere aos interessados, assim sendo considerados os acionistas, os funcionários, os terceiros diretamente interessados, os órgãos de controle e o público em geral.⁷²⁶ O projeto de lei não estabelece a forma nem a periodicidade dessas divulgações, mas fica o alerta sobre um possível desestímulo à participação pela previsão de uma tal obrigação, bem como o receio de vir a afetar alguma informação que a empresa considera sensível e confidencial levando em conta as características do seu negócio.

5.3.4. Avaliação do programa

Para que o PCC possa ser adequado à realidade de cada jurisdição, é preciso estabelecer quais são os resultados que por meio dele se busca alcançar. Se nos países pioneiros na

⁷²⁵ Art. 6º, incisos I e II c/c art. 2º, parágrafo único, II, “a” do PL nº 15/2024.

⁷²⁶ PL nº 15/2024

“Art. 6º. Compete aos contribuintes que aderirem ao Confia:

I - divulgar e tornar acessível aos interessados e à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda a política fiscal a que se refere a alínea “a” do inciso II do parágrafo único do art. 2º;

II - divulgar e tornar acessíveis aos interessados da empresa e à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda as normas e os procedimentos a que se refere a alínea “b” do inciso II do parágrafo único do art. 2º;

(...)

Parágrafo único. Os interessados a que se refere o inciso I do caput incluem os acionistas, os funcionários, os terceiros diretamente interessados, os órgãos de controle e o público em geral.”

implantação de modelos de conformidade cooperativa lidar com o planejamento tributário agressivo foi a principal causa para se buscar um novo modelo de relação Fisco-contribuinte, no Brasil, este não é um objetivo central.

Na exposição de motivos do PL nº 15/2024, os objetivos dos programas ficam muito evidentes: aumentar a conformidade e com isso reduzir os litígios tributários foi o que motivou o Ministério da Fazenda a buscar um novo modelo de relação com os contribuintes.⁷²⁷

Embora dos três programas mencionados no projeto de lei apenas o Confia possa ser caracterizado como um verdadeiro programa de conformidade cooperativa⁷²⁸, o Sintonia e o OEA são importantes programas de indução à conformidade e com isso completam um quadro favorável a uma mudança de paradigma na relação entre o Fisco federal e os contribuintes.

A prevenção e a redução da litigiosidade fiscal que assola nosso país tem sido um objetivo central dos três poderes da República, contando cada vez mais com a participação das Administrações Tributárias. O objetivo é reiterado por diversas vezes ao longo do arrazoadado de encaminhamento do projeto de lei, o que demonstra ser este o objetivo central do PCC brasileiro.

A medição da eficácia de um programa diz respeito à verificação do grau em que os esforços para alcançar os seus objetivos realmente resultam na realização desses objetivos. Por isso a avaliação da eficácia de um PCC dependerá muito do país em que ele se desenvolve. Para tanto, primeiro deve-se determinar o objetivo a ser alcançado para, em seguida, desenvolver critérios de avaliação que permitam aferir se esse objetivo foi atingido.

Quais critérios de avaliação devemos usar para determinar se um PCC é eficaz? Ou melhor, quais critérios devemos utilizar para verificar se uma relação jurídico-tributária amparada em um modelo de conformidade cooperativa é mais eficaz do que se seguirmos no modelo de relação tradicional?

Já dissemos que em nosso país o foco está na prevenção e redução da litigiosidade fiscal. Conseguimos demonstrar que um modelo de relação, baseado na confiança, na boa-fé, na transparência e na certeza antecipada aumenta a legitimidade da tributação, reduz a aplicação de penalidades, traz proporcionalidade, racionalidade e justiça ao sistema e, com isso, tem a aptidão para prevenir litígios e leva as partes a buscarem resolver conflitos do passado.

⁷²⁷ Exposição de Motivos nº 00002/2024 – MF. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2384062&filename=PL%2015/2024 Acesso em: 21.02.2025

⁷²⁸ Tanto o Sintonia como o OEA são mais programas voltados para a indução da conformidade voluntária, por meio de recompensas (sanções premiais), não ensejando abertura e transparência adicionais do contribuinte típicas do que se ousou chamar no jargão do cooperative compliance de “confiança justificada”.

Porém, a comprovação empírica da tese na realidade brasileira é uma tarefa que, levando em conta o ineditismo da iniciativa no país, não será possível fazer nesse momento. Ocorre que o Poder Público deve se preparar desde já para a aferição prática dos resultados, uma vez que a medição da eficiência dos programas se torna ainda mais difícil com eles já em funcionamento.⁷²⁹

Embora tenha como objetivo central mitigar a litigiosidade fiscal administrativa e judicial, para alcançar esse desiderato, nos programas de conformidade cooperativa buscam-se: (i) previsibilidade e legítima expectativa de que não haverá surpresas ou mudanças imprevisíveis de posição da administração tributária em relação a estratégias e procedimentos fiscais por meio de uma abordagem preventiva dos riscos, (ii) relação transparente e de confiança, com um canal personalizado e qualificado de comunicação, para com isso alcançar a (iii) redução de litígios e de aplicação de penalidades.⁷³⁰

Com base nestes objetivos declarados, sugerimos que os critérios de avaliação a serem adotados para comprovar que o modelo de relacionamento cooperativo é mais eficaz do que o tradicional, busquem demonstrar que o PCC leva a: 1) maior certeza fiscal; 2) uma melhor relação com a autoridade tributária; 3) uma redução na aplicação de penalidades tributárias; e, por fim, 4) evitação ou extinção de litígios.

Se o PCC se sair melhor em todos os quatro critérios quando comparado com a relação tributária tradicional, então será possível concluir que ele é mais eficaz que a supervisão tributária tradicional, baseada no comando e controle.

Deve-se alertar que dos critérios propostos alguns devem ser medidos apenas com base em entrevistas com os participantes (1 e 2), enquanto outros também permitem uma aferição numérica de dados (3 e 4). Porém, em todos eles reconhecemos a dificuldade de comprovar inequivocamente uma relação direta de causa e efeito, porque podem estar presentes causas concomitantes que interfiram nas medições. A cultura do litígio não foi gerada na noite para o dia, e a sua superação dependerá de um esforço conjunto da sociedade e do Poder Público

⁷²⁹ Esther Huiskers-Stoop destaca a dificuldade de sua pesquisa na Holanda, promovida em 2015, quando o monitoramento horizontal já contava com 15 anos de existência. Segundo a pesquisadora, para estabelecer relações causais, naquele caso, entre a supervisão horizontal e sua capacidade para influenciar os critérios de avaliação adotados, seria ideal realizar medições em pelo menos dois momentos: um sem o monitoramento horizontal e outro após o estabelecimento do novo modelo de supervisão. No Brasil, temos uma oportunidade incrível de realizar essas medições, se estivermos preparados quando da implantação do nosso PCC. (HUISKERS-STOOP, Esther Alexandra Maria. **De effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht: een fiscaal-juridische en empirische analyse**. Erasmus University Rotterdam, 2015, pág. 47. Disponível em: https://repub.eur.nl/pub/79080/Huiskers_proefschrift_digitaal.pdf Acesso em: 02.11.2021

⁷³⁰ Essas são as intenções expressas na exposição de motivos do PL nº 15/2024. (Exposição de Motivos nº 00002/2024 – MF. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2384062&filename=PL%2015/2024 Acesso em: 21.02.2025)

(executivo, legislativo e judiciário) em outra direção.

Mesmo reconhecendo que talvez seja difícil comprovar empiricamente que a implementação de programas de conformidade cooperativa e indução à conformidade, de maneira isolada, gere uma significativa redução na litigiosidade fiscal, até porque para a efetivação de um tal resultado será necessário persistir na prática dos princípios e regras da supervisão horizontal, a existência de um vasto quadro teórico demonstra que o modelo funciona melhor do que a aplicação isolada da estratégia tradicional repressiva e de punição.

A natureza humana é, em geral, intrinsecamente moral, e é a capacidade para a moralidade que permitiu aos seres humanos criar sociedades e civilizações sofisticadas. Ao contrário do que pregava Hobbes, a maioria de nós possui um forte senso do que é certo e errado, justo ou injusto. Aderimos às regras sociais quando acreditamos que elas são corretas, justas e aplicadas com equidade.

Já foi empiricamente comprovado que a abordagem tradicional da regulação baseada no comando-e-controle e na dissuasão tem efeito limitado sobre a conformidade. Impor uma penalidade agressiva àqueles que acreditam estar tentando fazer a coisa certa provavelmente causará uma sensação de injustiça, interferindo negativamente na conformidade futura, em vez de aumentá-la.

Enquanto a Administração Tributária estiver focada em basear suas métricas de eficiência no número de autos de infração lavrados e de penalidades aplicadas, a litigiosidade fiscal seguirá sendo uma triste realidade brasileira, que afasta investimentos, captura recursos públicos essenciais para a educação, saúde e bem-estar de sua população, e incentiva uma guerra comercial de grandes teses, que gera tanta insegurança jurídica e desigualdade concorrencial.

Urge atuar pela mudança na maneira como as pessoas e os negócios se comportam, por meio de aconselhamento, educação e apoio (regulação responsiva). Algumas sociedades estão evoluindo para um novo estágio de desenvolvimento na colaboração humana e cabe ao Brasil pegar carona nesse processo evolutivo, sob pena de continuar amargando a posição de campeão mundial em litigiosidade fiscal.

5.4. Do ambiente necessário à implantação de um PCC genuinamente brasileiro

Para reduzir a litigiosidade tributária, antes de pensar em um programa formal de conformidade cooperativa, as Administrações Tributárias no Brasil precisam investir na formação de seus servidores para esse novo modo de atuação administrativa.

Nos concursos de ingresso na carreira de auditor, impõe-se a reconfiguração das

competências exigidas, que devem abordar, sim, o conhecimento da legislação tributária, mas desde que conectado à capacidade de interpretação com base em situações fáticas muitas vezes de qualificação nebulosa, que demanda do profissional uma habilidade interpretativa e uma flexibilidade nunca antes exigidas da fiscalização.

A visão literal dos dispositivos da legislação deve ser substituída por uma capacidade de interpretação sistemática, e a premissa de que na dúvida é melhor promover o lançamento de ofício do tributo deve ser completamente extirpada da cultura da administração.

Na realidade, como bem pondera Onofre Alves Batista Júnior, o modelo atual de funcionamento da Administração Pública brasileira parece conspirar em prol da ineficiência da máquina pública. No Brasil, não se buscou formar uma cultura administrativa de abertura a mudanças, o que dificulta o desenvolvimento de mecanismos para enfrentar o acelerado desenvolvimento econômico, social e cultural. Acrescente-se que o Estado não valoriza os seus recursos humanos administrativos e não há qualquer incentivo à eficiência pública.⁷³¹

Quando a eficiência é medida, os critérios são mal eleitos. A colocação de metas de arrecadação ou lavratura de autos de infração como métricas para a remuneração dos agentes fiscais deve ser substituída por parâmetros de medição da conformidade voluntária, diminuição na aplicação de penalidades e aumento da aderência aos trabalhos da fiscalização. Vincular qualquer parcela da remuneração ao atingimento de metas arrecadatórias impede a necessária imparcialidade que deve nortear a atuação da autoridade administrativa em um relacionamento baseado na transparência e na cooperação.

Se, de um lado, a eficiência pública não encontra uma política de incentivos, de outro, os órgãos de controle, interno ou externo, tendem a atuar na verificação do cumprimento estrito das normas, privilegiando o que Onofre Batista denominou de “legalismo estéril”. A “cultura do medo” é refletida na prática reiterada do “não”.⁷³²

É necessário alterar profundamente essa mentalidade!

A generalização de representações fiscais para fins penais sem indícios sólidos de materialidade e autoria, pela simples tentativa de forçar a conformidade, deve ser sancionada internamente, até que seja abandonada completamente como estratégia de terror.

Essas e outras medidas devem ser adotadas para plantar em terreno fértil as pequenas mudas que darão origem a um robusto e eficiente programa de conformidade cooperativa. Sem estas mudanças essenciais na postura da Administração, nenhum modelo de indução à

⁷³¹ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. A Administração Pública consensual na modernidade líquida. *In*: Fórum Administrativo – FA, Belo Horizonte: Fórum, ano 14, n. 155, p. 31-43, jan. 2014.

⁷³² BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Op. cit.*, p. 40.

conformidade, por mais simples que seja, terá condições de prosperar.

De outro lado, é necessário investir em campanhas de educação da sociedade – e dos contribuintes que dela fazem parte – demonstrando a relevância da tributação na realização das atividades estatais em prol do bem comum. Em lugar de investir em campanhas que reforcem as obras promovidas por este ou aquele governo em especial, demonstrar o que poderia ser feito com o montante de tributos indevidamente sonegados é estratégia que faz com que a população se alie ao Estado na “cobrança” pela tributação.

Divulgar relacionamentos exitosos – e os bons frutos desses relacionamentos – pode ter o efeito de contagiar positivamente outros contribuintes, num círculo virtuoso de conformidade. Deve ficar claro para a população que a redução das desigualdades em nosso país só pode ser alcançada por meio de uma tributação justa, proporcional e suportada por todos aqueles que denotem capacidade contributiva, e não apenas por alguns contribuintes em detrimento de outros “espertos” que, embora possuam capacidade, evitam contribuir com a sua parte para alcançar esse objetivo.⁷³³

Para tanto, é necessária vontade política e total comprometimento do Estado e da sociedade, que só serão alcançados por meio de uma ampla comunicação, interna e externa, que divulgue as vantagens de um relacionamento cooperativo para os poderes públicos, para as administrações tributárias, para os contribuintes e para a população como um todo, enfatizando o seu papel na redução dos conflitos e na realização da tão almejada justiça fiscal.

⁷³³ É o que se extrai do ODS 10 da Agenda 2030 da ONU, em especial no tópico 10.4, *in verbis*:

“Objetivo 10. Reduzir a desigualdade dentro dos países e entre eles

(...)

10.4 Adotar políticas, especialmente fiscal, salarial e de proteção social, e alcançar progressivamente uma maior igualdade.” (Disponível em: <https://brasil.un.org/pt-br/sdgs/10> Acesso em 07.04.2025)

CONCLUSÕES

Os índices alarmantes de litigiosidade tributária no Brasil, comprovados por meio de avançadas pesquisas empíricas, com a coleta de dados quantitativos e qualitativos, vêm motivando esforços por parte dos três poderes da República na tentativa de mitigar e reduzir os conflitos fiscais. Apesar de todo o empenho, o contencioso tributário permanece ascendente, e, só na União, superou em cerca de 600% a receita corrente líquida do ano de 2020, trazendo enormes prejuízos para o poder público e para a população.

A análise das causas que impulsionam esses conflitos revelou que a elevada litigiosidade não é resultado de um motivo isolado, mas sim de uma série de fatores ligados à estrutura normativa e processual, bem como à dinâmica do sistema tributário nacional. No entanto, em grande parte dos problemas identificados, a disfuncionalidade da relação Fisco-contribuinte está na origem dos conflitos, demonstrando que o tratamento de uma tal disfunção tem grande potencial para reduzir os litígios fiscais.

A desconfiança mútua entre as partes da relação jurídico-tributária desenhou em nosso país um ambiente de total beligerância, fazendo com que qualquer proposta de reforma voltada para o tratamento do contencioso fiscal que desconsidere uma mudança de paradigma nessa relação se mostre totalmente ineficaz.

Por outro lado, a adoção de modelos de conformidade cooperativa em alguns países europeus demonstrava ser possível mudar os rumos em direção a uma nova relação. Embora o objetivo naqueles países não fosse necessariamente o combate à litigiosidade – ou ao menos esse não era o objetivo principal –, uma ampla fundamentação teórica indicava que uma maior aproximação Fisco-contribuinte poderia se não acabar ao menos prevenir uma série de conflitos fiscais.

A hipótese colocada em teste no presente trabalho de pesquisa foi, então, a de que um modelo de supervisão baseado na confiança mútua, compreensão, transparência e colaboração reduziria os litígios tributários, principalmente pela prevenção. Mesmo que surgissem conflitos, a adoção desse modelo amigável de supervisão, em oposição à naturalmente conflituosa estratégia do comando-e-controle, teria o condão de acelerar a sua solução ou restringir o seu escopo.

Comprovar a hipótese tornou-se um verdadeiro desafio, mas as expectativas otimistas justificavam enfrentá-lo. A parte menos desafiadora da tarefa foi demonstrar que o sistema, tal como implementado, não funciona bem. Pesquisas empíricas sobre a realidade conflituosa da relação jurídico-tributária brasileira comprovavam-no de maneira incontestável. Somos o

campeão mundial de litígios tributários, em número de ações, valores em discussão e tempo gasto para a solução dos conflitos. Abrindo o campo de investigação, pudemos demonstrar que a estratégia regulatória baseada no comando-e-controle, embora necessária em alguns casos, em outros tantos é ineficiente e injusta e, ao contrário do pretendido, pode até incentivar o comportamento de violação.

A pesquisa explorou outras técnicas de estímulo e desestímulo a comportamentos para além da tradicional imposição da conduta desejada, atrelada a uma sanção negativa para o caso de descumprimento. Mais do que isso, evidenciou-se, com base nas pesquisas do psicólogo social Tom Tyler, que trabalhar os fatores normativos, quais sejam, moralidade e legitimidade tributárias, produzem melhores efeitos sobre a conformidade voluntária e geram menores custos do que a estratégias baseadas na punição.

Durante o trabalho de pesquisa, constatou-se então que a estratégia de mitigação do problema da litigiosidade passa pela melhoria da moral tributária que, vista sob a lente dos contribuintes, pode ser entendida como a motivação intrínseca para o pagamento de tributos. Essa também é a percepção de organismos internacionais, tal como a OCDE, que vislumbram no incremento da moral tributária um caminho para que os governos estimulem a conformidade voluntária, especialmente em países em desenvolvimento onde as taxas de conformidade são significativamente baixas.

Essa relação entre moralidade e conformidade há muito vem sendo evidenciada pela sociologia do direito, pela economia comportamental e pela psicologia. O recurso a pesquisas empíricas novamente comprovava a prevalência dos fatores normativos (moralidade e legitimidade) sobre os fatores instrumentais (sanções positivas e negativas) na propensão das pessoas em obedecer ao Direito.

Dentre os chamados fatores normativos, o trabalho optou por focar em especial nos relativos à legitimidade, dado que a moralidade sofre a influência de fatores pessoais, portanto fora do alcance das autoridades responsáveis pela aplicação das leis.

Demonstrou-se, seja por meio de pesquisas quantitativas, seja através de amplo referencial teórico, que se de um lado a regulação do comportamento exclusivamente por meio dos mecanismos sancionadores é ineficiente, de outro, a legitimidade, sob a perspectiva daqueles que exercem a autoridade, é a base mais estável para que se alcance a conformidade.

Essas conclusões são corroboradas pela teoria dos sistemas de Niklas Luhmann, para quem o Direito, como sistema parcial da sociedade cuja função é a de reduzir a complexidade e estabilizar as expectativas, encontra sua eficácia na legitimação.

Trata-se de uma análise cujo foco reside em uma concepção alternativa para a relação

entre governantes e governados, que argumenta que as autoridades deveriam governar com base no consentimento, que se desenvolve, dentre outros fatores, a partir da percepção de justiça que os cidadãos podem ter ao lidar com essas mesmas autoridades. E esse sentimento de justiça não decorre do conteúdo da decisão, mas antes da oportunidade conferida aos afetados de dela participar, colaborando na sua formação.

Essa ideia, que já se consolidou no Direito Administrativo da pós-modernidade, gerou a superação do dogma de que a atuação administrativa seria sempre agressiva e unilateral, para reconhecê-la como o resultado de um procedimento, entendido como uma estrutura de ligação entre sujeitos públicos e privados que colaboram na realização de uma determinada função.

Uma tal noção de procedimento há de ser divorciada da ótica contenciosa que contamina a relação Estado-sociedade, onde a decisão administrativa precede o procedimento. A tese propõe que o procedimento anteceda a decisão, como método de diluição do poder e coordenação das instituições.

A teoria de Luhmann também confirmou a hipótese formulada, ao demonstrar que a legitimação do direito, que não só vale, mas vige por meio de decisões, envolve um procedimento onde a participação ativa dos afetados – ou ao menos a oportunidade de participação –, fundamenta a sua aceitação.

Em um contexto de crescente complexidade social, a necessidade de um procedimento administrativo que não apenas aplique a lei, mas que também envolva a participação dos cidadãos na formação das decisões (legislativas, judiciais e administrativas), supre a deficiência informacional de parte a parte, reduz a complexidade e permite a estabilização das expectativas, mas demanda confiança no sistema, que só pode ser apreendida automaticamente através da experiência afirmativa e contínua.

Porém, a experiência também pode levar à desconfiança, que, tal como a confiança, leva a uma simplificação, embora muito mais drástica: a possibilidade de ser enganado passa a ser sempre levada em conta ou, o que é ainda pior, a desconfiança passa a ser determinada positivamente, sob a forma de uma quase certeza do comportamento violador. Até então, é com essa desconfiança que trabalha o direito tributário brasileiro.

Embora no Direito Administrativo a noção do procedimento tenha passado a compreender uma atuação compartilhada e cooperativa entre administradores e administrados, a noção de uma Administração autoritária, que atua unilateralmente, ainda está arraigada no Direito Tributário.

A necessidade de mudança desse paradigma na atuação do Estado Arrecadador vem sendo objeto de preocupação em países desenvolvidos que, desde o final do século passado,

têm investido em um novo modelo de relacionamento entre Fisco e contribuintes. Nesse novo modelo, o paradigma do comando-e-controle é substituído pelo paradigma da cooperação, como meio de prevenção dos conflitos entre o Estado e os particulares e até mesmo conflitos de Estados entre si.

Uma mudança de tal ordem passou pela transformação na própria definição da relação Estado-cidadão, que se refletiu na maneira com que alguns países vêm atuando na regulação das atividades privadas, mudança que merece atenção especial no campo da tributação.

A complexidade vivenciada na atualidade, com a mundialização e a virtualização da economia, que derrubaram as fronteiras nacionais e desafiam a cada dia as administrações tributárias dos diversos países, sequer teria sido imaginável quando Luhmann desenvolveu sua teoria dos sistemas.

Nesse contexto, crescem as preocupações com a eficiência fiscal, o que vem motivando o crescimento das pesquisas empíricas sobre os diversos sistemas e administrações tributárias dos países, evolução da arrecadação nacional e subnacional, despesas tributárias, legislação tributária, acordos para evitar dupla tributação e acordos de troca de informações, gestão tributária, tribunais fiscais e cooperação tributária internacional.

Os órgãos de receita, mais do que nunca, passam a depender de informações e conhecimentos dos próprios contribuintes e da transparência e divulgação espontâneas de suas estratégias fiscais. Torna-se imprescindível entabular um novo tipo de relação com os pagadores de impostos, onde a sua satisfação como um “cliente” da Administração Tributária passa a assumir um papel fundamental.

Com atenção para a necessidade de se estabelecer um novo modelo de relação entre a Administração Tributária e os contribuintes, administrações tributárias ao redor do globo passaram a adotar uma estratégia de relacionamento, inicialmente com grandes empresas, que ficou conhecida como monitoramento ou supervisão horizontal, terminologia trazida do modelo holandês. O adjetivo faz referência justamente a uma cultura de relacionamento entre pares, oposta ao relacionamento vertical clássico, onde o cidadão assume uma posição de submissão e inferioridade.

Os resultados positivos da metodologia foram corroborados por teorias científicas, em especial as teorias sobre Legislação Interativa, Regulação Responsiva e Conformidade Interativa. Tais teorias serviram para comprovar que a supervisão horizontal gerará muito menos litígios do que a fiscalização tradicional. O neozelandês Van der Burg, com suas ideias sobre uma abordagem interativa da legislação na prática de sua execução, demonstra que o modelo pode levar a uma melhor conexão com as necessidades dos cidadãos, criar apoio entre

os envolvidos e gerar uma maior disposição para cumprir as normas, acordos ou outras soluções que forem estabelecidas de maneira interativa, levando a uma melhor conformidade e ensejando, portanto, menos conflitos. Os australianos Ayres & Braithwaite, com sua teoria sobre a aplicação responsiva da regulação, focam na reação dos supervisores em caso de violação às regras, defendendo que sua resposta às violações deve ser ajustada com base na atitude e nas motivações do infrator: "cooperar onde for possível, punir onde for necessário". Dentro das ideias de Ayres & Braithwaite, o foco da pesquisa está não na abordagem responsiva das violações, mas na abordagem responsiva da conformidade. Recompensar os contribuintes que adotam uma postura cooperativa com uma resposta também cooperativa por parte do Fisco é mais justo, leva a uma melhor conformidade fiscal, maior certeza fiscal, menores custos de conformidade, melhores relações e, portanto, menos conflitos. Por fim, os americanos Sigler & Murphy, com suas ideias sobre a conformidade interativa, focam na promoção da conformidade, especialmente de grandes empresas. Empresas que cumprem as regras e implementam medidas de controle de riscos de inconformidade devem ser recompensadas com uma redução nos custos de conformidade, devendo a Receita dispender seus recursos escassos para abordar intensivamente os não-conformes. Possuir um sistema interno confiável de gestão de riscos, elaborado ou adaptado com o apoio do Fisco, leva a uma melhor conformidade, menos riscos, menores custos, melhores relações e, logo, menos conflitos.

Implantado em países desenvolvidos como forma de lidar com o planejamento tributário agressivo, o modelo apresenta um enorme potencial para reduzir os litígios tributários. Ao investir em um tratamento diferenciado entre contribuintes de acordo com o seu perfil de risco e inclinação à conformidade, surgem propostas voltadas à promoção de uma cultura de colaboração entre a Administração Tributária e os contribuintes, que enfatizam a importância de um relacionamento baseado na colaboração recíproca, na confiança justificada e na transparência. Essa abordagem, que passou a ser recomendada pela OCDE desde 2008, não apenas facilita a resolução de questões tributárias, mas também contribui para a construção de uma moral tributária que incentive o cumprimento voluntário das obrigações fiscais.

A pesquisa abordou os pilares desenvolvidos pela OCDE para nortear a relação Fisco - contribuinte, quais sejam, 1) compreensão baseada na conscientização comercial; 2) imparcialidade; 3) proporcionalidade; 4) abertura (divulgação e transparência); 5) responsividade; e 6) confiança justificada, trazendo inovação ao propor que este último, até então tratado como o desenvolvimento e implantação pelos contribuintes de um eficiente Marco de Controle Fiscal, seja visto também sob o ângulo da confiança dos contribuintes nas autoridades fiscais, aspecto fundamental para que se interessem em aderir a um programa de

conformidade cooperativa, ou mesmo para uma postura mais aberta e transparente independentemente da participação nesses programas.

No trabalho, foram desenvolvidos princípios que devem ser obedecidos pelas administrações tributárias para conquistar essa confiança, cujo ponto de partida é parar de pressupor má-fé por parte de todos os contribuintes, e, portanto, passar a tratar de uma maneira diferente os erros involuntários de bons pagadores de impostos e as tentativas de enganar o Fisco por parte de sonegadores.

Não que a Receita deva abrir mão de seu poder de polícia e de sua força coativa. Ao contrário, comprovou-se que para garantir a conformidade tributária são necessárias tanto medidas coativas, como medidas relacionadas à confiança. O impacto positivo de cada espécie de medida depende do tipo de conformidade de que se trata: se a conformidade é voluntária, uma alta confiança nas autoridades aumenta a cooperação; em relação à conformidade forçada, um aumento de poder é necessário para garantir um aumento na conformidade. Porém, como o número de contribuintes localizados na base da pirâmide de conformidade é sempre maior, investir na confiança demonstrou ser uma excelente alternativa para combater a litigiosidade.

A ideia básica é operar o sistema com base no comportamento dos contribuintes, e, portanto, usar uma abordagem voltada para a maioria, que deseja fazer a coisa certa, mas pode ser levado ao desvio no contexto errado.

Para a implementação da proposta deste trabalho, será necessária uma adequação do pensamento tradicional da fiscalização, que se baseia, em geral, na minoria dos contribuintes que deliberadamente violam as regras, construindo todo o sistema em torno deles.

Isso torna a aplicação da lei tributária injusta e desproporcional, submetendo contribuintes éticos a obrigações acessórias excessivas, fiscalizações exaustivas e desnecessárias e multas exorbitantes diante de erros não intencionais e justificáveis. Essa conduta gera conflito, retarda o pagamento de tributos e estimula a litigiosidade administrativa e judicial.

Atendendo às recomendações da OCDE, no Brasil, alguns entes subnacionais vêm aos poucos implementando programas de indução à conformidade voluntária, atribuindo a devida importância a uma mudança de paradigma na relação que suas administrações travam com os bons contribuintes. Apesar de não se enquadrarem nos critérios para a qualificação de um programa como de conformidade cooperativa, há muitas medidas que buscam prevenir a litigiosidade, conferindo aos contribuintes com baixo grau de risco de inconformidade um tratamento proporcional ao seu comportamento fiscal.

Na Receita Federal, além de programas de indução à conformidade, encontra-se em fase

de testes um verdadeiro modelo de conformidade cooperativa, cuja implementação está a depender de aprovação legal. A opção pela via legislativa justificou-se no Brasil, entre outros fatores, pela previsão de hipóteses em que haverá mitigação de penalidade pecuniárias, matéria sob reserva estrita de lei em sentido formal.

Demonstrou-se neste trabalho, porém, que a implantação de medidas de conformidade cooperativa e indução à conformidade que não interfiram no montante da obrigação tributária, não dependem de previsão legal, por se situarem na esfera de discricionariedade da Administração.

Ainda na linha da inovação, identificou-se no trabalho que grande parte das medidas preventivas características desse novo modelo de relação jurídico-tributária são verdadeiras transações preventivas de litígios, inexistindo no direito brasileiro qualquer vedação à utilização do instituto como forma de prevenir conflitos fiscais. Se de um lado a transação como modalidade de extinção do crédito tributário, por limitação expressa do CTN, só pode ser celebrada após a instauração de um litígio, seja ele administrativo ou judicial, não há nada no ordenamento jurídico brasileiro que impeça as partes da relação jurídico-tributária de celebrarem transação para tratar de outros temas, como regimes especiais de apuração de tributos, atendidas as particularidades do negócio do contribuinte, prazos diferenciados para atendimento das demandas de parte a parte, garantias em sede de processos judiciais, enfim, tudo que se refira ao “modo de administrar”, podendo as partes pela via do acordo estabelecer, alterar e aprimorar procedimentos para a execução das leis, nos limites destas mesmas leis.

Mesmo porque é através de acordos preventivos que os programas de conformidade tributária manifestam o maior potencial de combater a litigiosidade, evitando a instauração de um conflito ou, caso instaurado, facilitando a sua resolução.

Ao abordar as iniciativas brasileiras, em especial os programas desenvolvidos no âmbito da Receita Federal, a pesquisa demonstrou que a conformidade cooperativa é apenas uma das estratégias no contexto das medidas de indução à conformidade tributária, cuja tentativa de implementação, embora louvável, depende ainda da construção de todo um ambiente propício a sua efetivação.

Analisando cada uma das causas da litigiosidade tributária brasileira em que uma atuação do Fisco poderia contribuir com a sua mitigação, a pesquisa apontou medidas já adotadas em alguns entes federados e sugeriu outras posturas e atitudes que, uma vez internalizadas e colocadas em prática no relacionamento Fisco-contribuinte, certamente contribuirão para a construção de uma cultura de conciliação.

Para atuar no tratamento da disfuncionalidade do processo de lançamento e cobrança

dos tributos, a proposta consiste em evitar a instauração do litígio pela adoção de medidas voltadas ao controle de qualidade do lançamento tributário antes que o contribuinte seja dele notificado, garantindo uma maior consistência ao trabalho fiscal e evitando exigências sem condições de serem confirmadas sequer administrativamente.

Ainda dentre as estratégias gerais de indução à conformidade, propõe-se a concessão de benefícios aos contribuintes que apresentem melhores índices de cumprimento voluntário de suas obrigações, o que pode estimular os investimentos com vistas a um controle interno mais aprimorado e desestimular os conflitos. Alguns desses benefícios, embora previstos na legislação de uns poucos entes federados, ainda carecem de uma efetiva implementação.

Uma terceira proposta consiste na previsão de métodos de solução de divergências durante o procedimento de fiscalização, evitando que desaguem em um conflito, manifestado por meio de uma impugnação administrativa ou judicial. Para evitar que as divergências gerem um litígio, deve-se tentar resolver a maior parte delas antes que a auditoria seja concluída, solução que depende de uma participação ativa do contribuinte, dado o seu profundo conhecimento sobre seu negócio e suas operações.

A implementação de métodos dialogais com participação do contribuinte, prévios ao lançamento de ofício ou antes mesmo da realização do fato gerador, pode esclarecer dúvidas de ambas as partes e evitar, de um lado, a adoção pelos contribuintes de estratégias fiscais arriscadas e, de outro, por parte do Fisco, lançamentos improcedentes porque realizados com base em um desconhecimento ou falta de *expertise* quanto à matéria de fato.

No que se refere à complexidade e às deficiências relacionadas à elaboração, interpretação e aplicação da legislação por parte das administrações tributárias, fontes inesgotáveis de conflitos fiscais, alguns pressupostos de programas de conformidade cooperativa certamente irão auxiliar.

Inicialmente, propõe-se uma etapa de consulta pública no processo de elaboração das normas tributárias. Isso confere aos afetados a oportunidade de opinar sobre a eficácia, a capacidade de implementação e os custos de cumprimento da legislação proposta, permitindo aprimoramentos.

A simplificação do sistema e um trabalho inteligente de unificação das normas tributárias também contribui para a mitigação das causas de conflitos, assim como um trabalho de orientação dos contribuintes por meio de cartilhas, passo-a-passo, perguntas e respostas e canais de atendimento ajuda a esclarecer as dúvidas e a indicar a maneira correta de cumprir com suas obrigações. As Administrações Tributárias precisam investir em informatização, facilitando a vida dos contribuintes no cumprimento de seus deveres fiscais.

A obediência às orientações internas e a uniformização na interpretação da legislação por uma autoridade hierarquicamente superior evita lançamentos incongruentes, que geram litígios desnecessários, sendo recomendável que haja orientação que impeça o lançamento antes que seja uniformizado o entendimento do órgão fazendário como um todo.

Por fim, atuar em direção a uma verdadeira mudança de paradigma na relação conflituosa entre Fisco e contribuintes, passa por uma atuação preventiva por parte da Administração, que deve deixar de agir em busca de métricas recordes de arrecadação e autuações, para se voltar a medições de eficiência que levem em conta a aderência dos contribuintes ao trabalho fiscal e o aumento da conformidade voluntária, e, por consequência, a diminuição na aplicação de penalidades.

Afirma-se, assim, que o modelo aqui proposto, de supervisão baseado na confiança mútua, compreensão, transparência e colaboração, contribuirá para a redução dos litígios tributários, principalmente pela prevenção e que, mesmo que surjam conflitos, a adoção desse modelo amigável de supervisão deverá acelerar a sua solução ou restringir o seu escopo.

Não há dúvidas que são muitos os desafios a serem superados para alcançarmos essa mudança paradigmática, porém demonstramos que todos eles podem ser superados com investimento em treinamento, dedicação, vontade política e educação. A persistência é essencial para a obtenção de resultados efetivos e não se espera que uma transformação ocorra com a urgência e velocidade necessárias para redução da litigiosidade em um curto prazo de implantação. No entanto, não enxergamos caminho para um sistema tributário mais justo, eficiente e sustentável que não passe pela adoção de práticas de cooperação, confiança e transparência entre Fisco e contribuintes capazes de reduzir a insegurança e a incerteza vividas por ambas as partes e que fazem com que nosso país continue amargando a posição de campeão mundial em litigiosidade fiscal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALAGOAS (Estado). Lei n. 8.085, de 28 de dezembro de 2018. Institui o Programa Contribuinte Arretado, concede remissão, anistia e reinstituição de benefícios fiscais do ICMS e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado de Alagoas**. 31.12.2018 . Disponível em: https://sapl.al.al.leg.br/media/sapl/public/normajuridica/2018/1545/lei_no_8.085_de_28.12.2018.pdf Acesso em 12 fev. 2025.

ALEXYY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

ALI, Merima; FJELDSTAD, Odd-Helge; SJURSEN, Ingrid Hoem. To Pay or Not to Pay? Citizens' Attitudes Toward Taxation in Kenya, Tanzania, Uganda, and South Africa. *In: World Development*. V. 64, 2014, pp. 828-842. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.worlddev.2014.07.006>. Acesso em: 21 jan. 2025.

ALVES, Henrique Napoleão. BUSTAMANTE, Thomas R. A interpretação literal do Direito Tributário brasileiro: uma proposta de interpretação para o artigo 111 do CTN. *In: ÁVILA, Humberto. Fundamentos de Direito Tributário*. Madrid; Barcelona; Buenos Aires; São Paulo: Marcial Pons, 2012.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 4. ed., São Paulo: Saraiva, 1999.
ANDRADE, Darcy Bessone de Oliveira. **Do Contrato - Teoria geral**. São Paulo: Saraiva, 1997.

ANDRADE, Fabiana de Oliveira; et. al. Agressividade Fiscal e seus Efeitos na Rentabilidade das Empresas dos Setores Regulados e Não Regulados listadas na B3. *In: XX USP International Conference in Accounting*. 2020. Disponível em: <https://congressousp.fipecafi.org/anais/20UspInternational/ArtigosDownload/1946.pdf> Acesso em: 12 mar. 2025.

ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Trad. Mário da Gama Kury. Brasília: Editora Universidade de Brasília. 1985.

ASSIS, Karoline Marchiori de. O financiamento de organizações religiosas no sistema tributário alemão. *In: Revista Âmbito Jurídico*. N. 169, fev./2017. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/o-financiamento-de-organizacoes-religiosas-no-sistema-tributario-alemao/> Acesso em: 12.09.2024

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. 3 tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

AUCEJO, Eva Andrés. Sistemas de Resolución Alternativa de Conflictos (ADR) en derecho tributario español y comparado. Propuestas para Latinoamérica y España. *In: Derecho del Estado n. 37*. Universidad Externado de Colombia, julio-diciembre de 2016.

AUSTIN, Jonh. The province of jurisprudence determined. *In: The province of jurisprudence determined and the uses of jurisprudence*. Indianapolis: Hacket Publishing Company, 1998.

AUSTRÁLIA. **A brief history of the Taxpayers' Charter By the Inspector-General of Taxation and Taxation Ombudsman**. 2021. Disponível em: <https://www.igt.gov.au/wp-content/uploads/2022/01/A-brief-history-of-the-taxpayers-charter.pdf> Acesso em: 10. jan.2025

AUSTRALIA. ATO. **Corporate population compliance. Assuring tax compliance of the corporate population through our justified trust program**. Disponível em: <https://www.ato.gov.au/businesses-and-organisations/corporate-tax-measures-and-assurance/large-business/justified-trust> Acesso em: 15 jan. 2025.

AUSTRALIA. ATO. **Corporate Tax Transparency**. Disponível em: <https://data.gov.au/data/dataset/corporate-transparency> Acesso em: 10 mar. 2025.

AUSTRALIA. ATO. **Seven principles of effective tax governance. Apply our 7 principles of effective tax governance to ensure tax and super obligations are met**. Disponível em: <https://www.ato.gov.au/businesses-and-organisations/corporate-tax-measures-and-assurance/privately-owned-and-wealthy-groups/tax-governance/tax-governance-guide-for-privately-owned-groups/corporate-governance-and-tax-governance/seven-principles-of-effective-tax-governance> Acesso em: 14 fev. 2025.

AUSTRALIA. ATO. **Tax control frameworks for medium and small corporations**. Disponível em: <https://www.ato.gov.au/businesses-and-organisations/corporate-tax-measures-and-assurance/large-business/in-detail/key-products-and-resources/tax-risk-management-and-governance-review-guide/tax-control-frameworks-for-medium-and-small-corporations>. Acesso em: 14 fev. 2025.

AUSTRALIA. Parliamentary Business. **2017 Annual Report of the Australian Taxation Office 5. The Taxpayers' Charter**. Disponível em: https://www.aph.gov.au/Parliamentary_Business/Committees/House/Former_Committees/Tax_and_Revenue/2016-17AnnualReport/Report/section?id=committees%2Freportrep%2F024240%2F26797 Acesso em: 10 jan. 2025.

AUSTRALIA. **Public Service Act 1999**. Disponível em: http://www7.austlii.edu.au/cgi-bin/viewdb/au/legis/cth/consol_act/psa1999152/ Acesso em: 14 jan. 2025.

AUSTRALIA. **Report N°5 2014–15. Performance Audit. Annual Compliance Arrangements with Large Corporate Taxpayers**. Disponível em: <https://www.anao.gov.au/work/performance-audit/annual-compliance-arrangements-large-corporate-taxpayers> Acesso em: 09 jan. 2025.

AUSTRALIA. **Taxation Administration Act 1953**. Disponível em: <https://www.legislation.gov.au/C1953A00001/latest/downloads> Acesso em: 14 jan. 2025

ÁVILA, Humberto. **Fundamentos de Direito Tributário**. Madrid; Barcelona; Buenos Aires; São Paulo: Marcial Pons, 2012.

_____. **Teoria dos Princípios. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 18. ed. rev e atual. São Paulo: Malheiros, 2018.

AYRES, Ian; BRAITHWAITE, John. **Responsive Regulation. Transcending the deregulation debate**. Oxford: Oxford University Press, 1992. Disponível em: <https://johnbraithwaite.com/wp-content/uploads/2016/06/Responsive-Regulation-Transce.pdf> Acesso em: 28 nov. 2024.

BACHAS, Pierre; JAEF, Roberto N. Fattal; JENSEN, Anders. Size-dependent tax enforcement and compliance: Global evidence and aggregate implications. *In: Journal of Development Economics*. V. 140, 2019, p. 203-222. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0304387818308447>. Acesso em: 26 jan. 2025.

BAK, Ane Karoline. **When the fiscal social contract is not about tax: Understanding the limited role of taxation in social accountability in Senegal**. Políticas ph.d.-serie. Aarhus University. Denmark: Aarhus, 2019. Disponível em: <https://politica.dk/politicas-phd-serie/ane-karoline-bak> Acesso em: 19 nov. 2023.

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. Aspectos da Teoria de Kelsen. *In: Revista da Faculdade de Direito da UFMG*. N. 1. Belo Horizonte: Faculdade de Direito da UFMG, 1979.

BARBOSA, Rui. **Oração dos moços**. Discurso na Faculdade de Direito do Largo do São Francisco. 1920. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/564558/Oracao_aos_mocos_Rui_Barbosa.pdf Acesso em: 30 ago. 2023.

BARROSO, Luís Roberto. Os princípios da razoabilidade e da constitucionalidade no direito constitucional. *In: Revista de Direito do Ministério Público*. N. 4. Rio de Janeiro: Procuradoria Geral de Justiça, 1996, p. 160-175.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. A Administração Pública consensual na modernidade líquida. *In: Fórum Administrativo – FA*, Belo Horizonte: Fórum, ano 14, n. 155, p. 31-43, jan. 2014.

_____. **O Outro Leviatã e a Corrida ao Fundo do Poço**. 1ª ed. São Paulo: Almedina, 2015.

_____. Porque a “guerra fiscal”? Os desafios do Estado na modernidade líquida. *In: Revista Brasileira de Estudos Políticos*. v. 102. Belo Horizonte: Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, 2011.

_____. **Transações Administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

_____. **Princípio constitucional da eficiência administrativa**. 2. ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

_____. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2001.

BAUMAN, Zygmunt. *Modernidade líquida*. Rio de Janeiro: Zahar, 2001.

BEENTHAM, David. **The Legitimation of Power**. 2. ed. Palgrave Macmillan, 2013.

BETTI, Emilio. *Teoria generale della interpretazione*. Vol. II. Milano: Giuffrè, 1990.

BID – Banco Interamericano de Desenvolvimento. **Publications**. Disponível em: <https://publications.iadb.org/en/publications?f%5B0%5D=unit%3A163> Acesso em: 20 out. 2024

BIFANO, Elidie Palma. **Planejamento de negócios, o bom administrador e a governança tributária**. São Paulo, 2016.

_____. Programa Litígio Zero 2024: significado, extensão e devida cautela. In: **Consultor Jurídico**. 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-abr-03/programa-litigio-zero-2024-significado-extensao-e-as-devidas-cauteladas/> Acesso em: 24 fev. 2025.

BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função: novos estudos de Teoria do Direito**. Trad. Daniela Beccaccia Versiani. São Paulo: Manole, 2007.

_____. **O futuro da democracia: uma defesa das regras do jogo**. Trad. Marco Aurélio Nogueira. 6. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1997.

_____. **O tempo da memória: de senectude e outros escritos autobiográficos**. Trad. Daniela Versiani. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

_____. **Teoria do ordenamento jurídico**. Trad. Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 6. ed., Brasília: Editora UNB, 1995.

BONAVIDES, Paulo. *Ciência política*. 10. ed., 9. tir., São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

BOSSA, Gisele Barra; GORISSEN, Zabetta Macarini Carmignani. **Cooperative Compliance e Medidas de Redução do Contencioso Tributário; Das Boas Práticas à Criminalização de Condutas (Obras Coletivas)**. Ed. Almedina. Kindle

BOSSA, Gisele Barra. SALUSSE, Eduardo Perez. PISCITELLI, Tathiane. ARAUJO, Juliana Furtado Costa (Coord.). **Medidas de Redução do Contencioso Tributário e o CPC/2015**. São Paulo: Almedina, 2017.

BOUVIER, Michel. As transformações contemporâneas do tributo: em direção a uma outra cultura tributária. In: **Revista internacional de direito tributário da ABRADT**. V. 1. N. 2. Belo Horizonte: Del Rey, p. 5–12, 2004.

_____. **Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt**. 10. ed. Paris: LGDJ, 2010.

_____. Sens et légitimité de l'impôt. In: **Pouvoirs - Revue française d'études constitutionnelles et politiques**. N. 151, p. 27-34, 2014.

BOUVIER, Michel Bouvier; ESCLASSAN, Marie-Christine; LASSALE, Jean-Pierre.

Finances Publiques. 12. ed. Paris: LGDJ, 2013.

BRAITHWAITE, Valerie. A New Approach to Tax Compliance. Taxing Democracy: Understanding Tax Avoidance and Evasion. 2003. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/251763688_A_New_Approach_to_Tax_Compliance e Acesso em: 10 jan. 2025

BRASIL. 100 maiores litigantes 2012. CNJ. Disponível em: https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2011/02/100_maiores_litigantes.pdf Acesso em 30 ago. 2023.

BRASIL. Análise da Arrecadação das Receitas Federais de Dezembro de 2022, elaborado pela Receita Federal do Brasil. RFB. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/arrecadacao-federal/2022/analise-mensal-dez-2022.pdf> Acesso em: 18 nov. 2023.

BRASIL. Ato Conjunto Dos Presidentes Do Senado Federal e do Supremo Tribunal Federal n. 1, de 2022. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/152139> Acesso em: 12 fev. 2024.

BRASIL. Contencioso tributário no Brasil. Relatório 2019 - Ano de referência 2018. INSPER, julho/2020. Disponível em: https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2020/07/Contencioso_tributario_Relatorio2019_092020_v2.pdf Acesso em: 15 abr. 2023.

BRASIL. Contencioso tributário no Brasil. Relatório 2020 - Ano de referência 2019. INSPER, atual. 2021. Disponível em https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/01/Contencioso_tributario_relatorio2020_vf10.pdf Acesso em: 15 abr. 2023.

BRASIL. Convocação CNJ 01/2021. Disponível em: https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2021/02/Edital_JP_tributario_v_pre_proposta_LIMPA_VFINAL_.pdf Acesso em: 07 mar. 2023.

BRASIL. Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo. São Paulo: Associação Brasileira de Jurimetria, Ministério da Economia, BID e Receita Federal do Brasil, abril/2022. Disponível em: https://abj.org.br/pdf/abj_bid_2022.pdf Acesso 01 mar. 2023.

BRASIL. Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro. Justiça Pesquisa. 5 ed. Brasília: Insper e CNJ, 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf> Acesso em: 01 mar. 2023.

BRASIL. Estudo sobre Impactos dos Parcelamentos Especiais. RFB. 2017. Disponível em: <https://static.poder360.com.br/2021/08/20171229-estudo-parcelamentos-especiais.pdf> Acesso em 24 fev. 2025.

BRASIL. Manual de Procedimentos do Piloto do Confia. RFB. 2024. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/arquivos/2024/minuta-do-piloto/minuta-do-manual-de-procedimentos-do-piloto-do-confia.pdf> Acesso em 15 fev. 2025.

BRASIL. **Manual de Mediação Judicial**. Brasília: Conselho Nacional de Justiça, 2016.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2024/dezembro/pgfn-arrecadou-r-49-2-bilhoes-inscritos-em-divida-ativa-ate-outubro-de-2024-uma-marca-historica> Acesso em: 24 fev. 2025.

BRASIL. **Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. <https://carf.economia.gov.br/dados-abertos/dados-abertos-2024/dados-abertos-202412-final.pdf> Acesso em 01 mar. 2025.

BRASIL. **Painel grandes litigantes**. CNJ. Disponível em: <https://grandes-litigantes.stg.cloud.cnj.jus.br/> Acesso em 30 ago. 2023.

BRASIL. Portaria RFB nº 28, de 15 de abril de 2021. Instituiu o Comitê Gestor responsável pela definição das diretrizes para a criação e o funcionamento do Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal (Confia) da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB).

Diário Oficial da União: seção 1, p. 44, 20.04.2021. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=116970> Acesso em 24 fev. 2025.

BRASIL. PGFN em Números 2023. Dados de 2022. <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/pgfn-em-numeros-2023-versao-20042023.pdf> Acesso em: 24 fev. 2025.

BRASIL. **Programa Brasileiro de Operador Econômico – OEA. Perguntas e Respostas**. RFB. 2023. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/importacao-e-exportacao/oea/perguntas-respostas_ Acesso em: 17 fev. 2025.

BRASIL. **Quantidade de NORMAS EDITADAS NO BRASIL: 33 anos da Constituição Federal de 1988**. Disponível em: <https://static.poder360.com.br/2021/10/IBPT-ESTUDOQUANTIDADEDEENORMAS33ANOSDACONSTITUICAO.pdf> Acesso em: 3 ago. 2023.

BRASIL. **Relatório Anual da Fiscalização da Receita Federal. Resultados – 2022. Planejamento – 2023**. RFB. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/fiscalizacao/relatorio-anual-de-fiscalizacao-2022-2023.pdf> Acesso em: 23 jan. 2025.

BRASIL. **Relatório Anual de Fiscalização da Receita Federal 2023-2024**. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/fiscalizacao/relatorio-anual-fiscalizacao_2023-2024.pdf/view Acesso em: 23 jan. 2025.

BRASIL. **Relatório sobre as contas do Governo no exercício de 2013**. TCU. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/tcu/paginas/contas_governo/contas_2013/index.html Acesso em: 17 mai. 2023.

BRASIL. **Relatório Final. Câmara Temática Marco de Controle Fiscal - CT MCF**. RFB.

2022. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/arquivos/2023/20220817RelatrioFinalCTMCFassinado2.pdf> Acesso em: 12 jan. 2025.

BRASIL. Relatório Justiça em Números de 2009. Brasília: CNJ. Setembro/2010. Disponível em: https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2011/02/re_l_sintetico_jn2009.pdf Acesso em: 13 mai. 2023.

BRASIL. Relatório Justiça em Números de 2022. Brasília: CNJ. 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/09/justica-em-numeros-2022-1.pdf> Acesso em: 1 ago. 2024.

BRASIL. Relatório Justiça em números 2023. CNJ. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2023/08/justica-em-numeros-2023.pdf> Acesso em: 24 fev. 2025.

BRASIL. Relatório Justiça em Números 2024. Brasília: CNJ. 2024. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2024/05/justica-em-numeros-2024.pdf> Acesso em: 14 mar. 2025.

BRASIL. Relatório da Pesquisa de Avaliação do Processo de Adesão a Piloto do Confia. RFB. Setembro/2024. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/arquivos/2024/2024-10-04_relatorio-pesquisa-de-avaliacao-do-processo-de-adesao-ao-piloto-do-confia-final.pdf Acesso em: 19 fev. 2025.

BRASIL. Seminário de Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo. Sumário Executivo. São Paulo: Associação Brasileira de Jurimetria, Ministério da Economia, BID e Receita Federal do Brasil. 2022. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/diagnostico-do-contencioso-tributario-administrativo/sumario_executivo_contencioso_tributario.pdf Acesso em: 28 jan. 2025.

BRASIL. Sistematização do diagnóstico do contencioso tributário nacional: contencioso judicial tributário. Brasília: CNJ, 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/08/sistematizacao-do-diagnostico-do-contencioso-tributario-nacional-v-eletronica.pdf> Acesso em: 28 fev. 2025.

BRASIL. TCU. Acórdão 2437/2024 – Plenário. Lista de Alto Risco da Administração Pública Federal. Eficiência da cobrança e do contencioso tributários. Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A2437%2520ANOACORDAO%253A2024%2520DTR ELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0 Acesso em: 22 jan. 2025.

BUSTAMANTE, Thomas. Interpretive Authority and the Kelsenian Quest for Legality (reviewing David Dyzenhaus, The Long Arc of Legality: Hobbes, Kelsen, Hart). In: **JOTWELL**. 05.07.2022. Disponível em: <https://juris.jotwell.com/interpretive-authority-and-the-kelsenian-quest-for-legality/> Acesso em: 19 set. 2023.

CAMPOS, Flávio Vilela. **A conformidade tributária no Brasil: uma análise comparada.** Dissertação de Mestrado. Instituto de Estudios Fiscales – IEF. Universidad Nacional de

Educación a Distancia – UNED. Espanha, 2020.

_____. Programas de conformidade. Novo art. 139-B do CTN. *In*: OLIVERA, Carlos Henrique de. Et. All. (Org.). **Normas Gerais de Prevenção de Litígios, Consensualidade e Processo Administrativo Tributário e Código de Defesa dos Contribuintes**. Coleção Bibliográfica: A reforma do processo tributário. V. 1. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023.

CAPPELLETTI, Mauro; GARTH, Bryan. **Acesso à Justiça**. Trad. Ellen Gracie Northfleet. Porto Alegre: Fabris Editora, 1988.

_____. Os métodos alternativos de solução de conflitos no quadro do movimento universal de acesso à justiça. *In*: **Revista de Processo**. IBDP. V. 19. N. 74, São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 82–97, 1994.

CARVALHO SANTOS, J. M. **Código Civil Brasileiro interpretado**. V. XIII. 9. ed. São Paulo: Livraria Freitas Bastos, 1964.

CEARÁ (Estado). LEI n. 17.087, de 29 de outubro de 2019. Institui o programa de conformidade tributária denominado Contribuinte Pai d'égua no âmbito da Administração Tributária do Estado do Ceará. **Diário Oficial do Estado do Ceará**. 29.10.2019. Disponível em: <https://belt.al.ce.gov.br/index.php/regimento-interno/apresentacao/item/6868-lei-n-17-087-29-10-19-d-o-29-10-19> Acesso em: 12 fev. 2025.

CIAT – Centro Interamericano de Administrações Tributárias. **CIATData**. c2017. Disponível em: <https://www.ciat.org/ciatdata/> Acesso em 20 out. 2024.

CIAT – Centro Interamericano de Administrações Tributárias. Documentos de trabajo n. 04. **Facilitando el cumplimiento: los servicios al contribuyente, el cumplimiento cooperativo y la simplificación tributaria. Datos de ISORA sobre certidumbre tributaria y administraciones tributarias**. 2018. Disponível em: <https://ciat.org/dt-04-facilitando-el-cumplimiento-los-servicios-al-contribuyente-el-cumplimiento-cooperativo-y-la-simplificacion-tributaria-datos-de-isora-sobre-certidumbre-tributaria-y-administraciones-tributar/> Acesso em: 10 fev. 2025.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. O princípio da legalidade: o objeto da tutela. *In*: PIRES, Adilson R.; TÔRRES, Heleno T. (org.). **Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

_____. As espécies tributárias: os impostos, as taxas e as contribuições. *In*: Revista da ABRADT. Ano 2. N. 2. Belo Horizonte, jan/abr. 1999.

_____. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

COLLIER, Paul. **O futuro do capitalismo. Enfrentando as novas inquietações**. Trad. Denise Bottman. Porto Alegre: L&PM Editores, 2019.

CORREIA, Jorge André de Carvalho Barreira Alves. **Contrato e Poder Público Administrativo**. Tese de Doutorado. Orientação Professor Doutor Pedro Costa Gonçalves. Faculdade de Direito Universidade de Coimbra, 2015. Disponível em: <https://estudogeral.uc.pt/bitstream/10316/28930/1/Contrato%20e%20Poder%20P%C3%BAblico%20Administrativo.pdf> Acesso em: 15 out. 2023.

COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e Justiça Tributária. Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte**. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

COVEY, Stephen M.R., LINK, Greg; MERRILL, Rebecca R. **Confiança inteligente**. Trad. de Carlos Szlak. Leya: Rio de Janeiro, 2013.

CRANDALL, William Joseph; GAVIN, Elizabeth; MASTERS, Andrew R. **ISORA 2018: Understanding Revenue Administration**. Washington D.C.: FMI. 2021. Disponível em: <https://www.imf.org/en/Publications/Departmental-Papers-Policy-Papers/Issues/2021/11/03/Understanding-Revenue-Administration-464865>. Acesso em: 11 fev. 2021.

CRUZ, Paulo Ricardo Souza. **A transação no Direito Tributário**. Dissertação de mestrado. Universidade Federal de Minas Gerais. Faculdade de Direito. 2004. Disponível em: <https://trf1.jus.br/dspace/bitstream/123/116555/1/A%20transa%C3%A7%C3%A3o%20no%20direito%20tribut%C3%A1rio.pdf> Acesso em 16 out. 2023.

CUMMINGS, Ronald. G. et al. Tax morale affects tax compliance: Evidence from surveys and an artefactual field experiment. *In: Journal of Economic Behavior & Organization*. V. 70.3, p. 447-457, jun./2009. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.jebo.2008.02.010>. Acesso em: 01 dez. 2023.

CUNHA, Alexandre dos Santos; SILVA, Paulo Eduardo Alves da. Gestão e Jurisdição: o caso da execução fiscal da União. **Diálogos para o Desenvolvimento**. V. 9. Brasília: Ipea. 2013. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/988> Acesso em: 30 ago. 2023.

CUNHA, Leonardo Carneiro da; DIDIER JR., Fredie. **Curso de Direito Processual Civil**. V. 3. 13. ed. Salvador: Jus Podivum, 2016.

DAHL, Casper Hunnerup. Trabalho do Grupo de Projetos Fiscais nº 98. **Trust and Compliance Project Trust-based Tax Compliance: A Survey of Empirical Evidence from a Tax Administration Perspective**. European Union. 2021. Disponível em: https://www.trustandcompliance.com/pdf/FPG098_T&C_Working_Paper_Feb2021.pdf Acesso em 27 jan. 2025.

DAHL, Robert A. Decision-making in a democracy: the Supreme Court as a national policy-maker. Role of the Supreme Court Symposium. N. 1. *In: Journal a Public Law*. p. 279-295, 1957.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

DALTON, Joe. Is Alcoa's "historic" Annual Compliance Arrangement a good move? *In: International Compliance Review*. 14.11.2014. Disponível em: <https://www.internationaltaxreview.com/article/2a6917rce9dqie4081pmo/is-alcoas-historic-annual-compliance-arrangement-a-good-move> Acesso em 15 jan. 2025.

DE COGAN, Dominic. **UK Uncut Legal Action v HMRC: Legal Inaction and a Return to Fleet Street**. p. 552-562, 2018. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3292288> Acesso

em: 09 mar. 2025.

DE GIORGI, Rafaelle. O presente como história e o fascismo eterno. Tradução de Ane Elisa Perez. *In: Revista de Direito Brasileira*. V. 32. N. 12. Florianópolis/SC, p. 04-16, mai./ago. 2022.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Segurança Jurídica como fator de Concorrência Tributária. *In: VELLOSO, Carlos Mário Da Silva; ROSAS, Roberto; AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. (Org.). Princípios Constitucionais Fundamentais*. V. 1. São Paulo: LEX, 2005.

_____. **Direito tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

_____. **Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar**. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. Pós-modernismo e tributos: complexidade, descrença e corporativismo. *In: Revista Dialética de Direito Tributário*. N. 100. São Paulo: Dialética, jan. 2004.

_____. Notas de atualização da obra de Aliomar Baleeiro. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

_____. Notas de atualização da obra de Aliomar Baleeiro. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Forense, 1997.

DEUTSCHLAND. **Verwaltungsverfahrensgesetz** (Lei do Procedimento Administrativo). Disponível em: <https://www.gesetze-im-internet.de/vwvfg/> Acesso em: 15 out. 2023.

DINIZ, Antônio Carlos de Almeida. Legitimação procedimental e modernidade: A problemática da legitimidade jurídico-política em sociedades complexas. *In: Revista de Informação Legislativa*. V. 38. N. 150, p. 99-120, abr./jun. 2001. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/681>. Acesso em: 11 jan. 2024.

DOM, Roel; CUSTERS, Anna; STEPHEN, Davenport; PRICHARD Wilson. **Innovations in tax compliance - building trust, navigating politics, and tailoring reform**. Washington: World Bank, 2022. Disponível em: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/805981645156742614/pdf/Innovations-in-Tax-Compliance-Building-Trust-Navigating-Politics-and-Tailoring-Reform.pdf> Acesso em: 23 jan. 2025.

DOMINGOS, Francisco Nicolau (Org.). **Justiça tributária. Um novo roteiro**. 2. ed., rev. e ampl., Sintra: Ed. Rei dos Livros, 2019.

DONIAK Jr., Jimir. Programa 'Confia' da Receita: boa-fé e confiança na tributação. *In: Revista Consultor Jurídico*. 29 de julho de 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-jul-29/boa-fe-e-confianca-na-tributacao/> Acesso em: 14 ago. 2024.

DUPRÉ, Louis. The Common Good and the Open Society. *In: The Review of Politics*. V. 55. N. 4, 1993, p. 687–712. Disponível em: <http://www.jstor.org/stable/1407612>. Acesso em: 23 out. 2023.

DWORKIN, Ronald. **A virtude soberana: a teoria e a prática da igualdade**. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

DYZENHAUS, DAVID. **The Long Arc of Legality: Hobbes, Kelsen, Hart**. Cambridge: Cambridge University Press, 2022.

ESPAÑA. AEAT. **Código de Buenas Prácticas Tributarias**. Disponível em: https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/en_gb/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/codigo-buenas-practicas-tributarias/conclusiones-pleno-2_11_2015-cbpt.html Acesso em 29 jan. 2025.

ESTORNINHO, Maria João. **A Fuga para o Direito Privado**. Coimbra: Almedina, 1996.

EUROPEAN UNION (EU). **Bringing transparency, coordination and convergence to corporate tax policies in the European Union II - Evaluation of the European Added Value of the recommendations in the ECON legislative own-initiative draft report**. European Parliamentary Research Service. 2015. Disponível em: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/558776/EPRS_STU\(2016\)558776_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/558776/EPRS_STU(2016)558776_EN.pdf) Acesso em: 12 mar. 2025.

FARIA, Rodrigo Martins. O abuso do direito de ação no direito comparado. *In: LUNARDI, Fabrício; KOEHLER, Frederico; FERRAZ, Taís. Litigiosidade Responsável: Contextos, Conceitos e Desafios do Sistema de Justiça*. Brasília: ENFAM. p. 95-132, 2023. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/373649677_Litigiosidade_Responsavel_Contextos_Conceitos_e_Desafios_do_Sistema_de_Justica. Acesso em: 15 jul. 2024.

FENAFISCO. **Atlas da Dívida Ativa**. Disponível em: <https://baroesdadivida.org.br/map> Acesso em: 15 fev. 2023.

FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. **Transação Tributária - O Direito Brasileiro e a Eficácia da Recuperação do Crédito Público à Luz do Modelo Norte-Americano**. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2014.

_____. Transação como forma de extinção do crédito tributário: eficiência e celeridade. *In Revista do Mestrado em Direito UCB*. V. 7. 2013, p. 195-220. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rvmd/article/view/3928/2695> Acesso em: 9 set. 2023.

FERRAZ, Roberto (coord.); ELALI, Andre Elali et al. **Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

FERREIRA, Abel Henrique. Processo ou procedimento administrativo tributário. *In: Revista da Fundação Escola Superior de Direito Tributário*. N. 5. Porto Alegre. p. 9-23, jan/jun 2010. Disponível em: <https://www.fesdt.org.br/docs/revistas/5/artigos/1.pdf> Acesso em: 13 fev. 2024.

FIANI, Ronaldo. **Cooperação e Conflito. Instituições e Desenvolvimento Econômico**. Rio

de Janeiro: Elsevier, 2011.

FLEISCHACKER, Samuel. **Uma breve história da justiça distributiva**. Trad. Álvaro de Vita. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

FOA, R.S., Klassen, A., Slade, M., Rand, A. and R. Collins. **The Global Satisfaction with Democracy Report 2020**. Cambridge, United Kingdom: Centre for the Future of Democracy. Disponível em: <https://www.bennettinstitute.cam.ac.uk/wp-content/uploads/2020/12/DemocracyReport2020.pdf>. Acesso em: 8 jul. 2024.

FORST, Rainer. **The Right to Justification**. Trad. Jeffrey Flynn. New York: Columbia University Press, 2012.

GALLO, Franco. Justiça social e justiça fiscal. In: FERRAZ, Roberto (coord.); ELALI, Andre Elali et al. **Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação**. São Paulo: Quartier Latin, p. 115-137, 2009.

_____. **Las razones del fisco: ética y justicia em los tributos**. Trad. José A. Rozas e Francisco Cañal. Madrid: Marcial Pons, 2011.

GOULDNER, Alvin W. The Norm of Reciprocity: A Preliminary Statement. In: **American Sociological Review**. V. 25. N. 2. p. 161–178, 1960. Disponível em: <https://doi.org/10.2307/2092623>. Acesso em: 25 jan. 2025.

GOMES, Antônio Paulo Machado. **O impacto da complexidade tributária e dos parcelamentos especiais na tomada de decisão da (des)obediência tributária das empresas brasileiras listadas na B3: um estudo sob a ótica da teoria dos jogos**. Universidade Federal de Minas Gerais. FACE - Faculdade de Ciências Econômicas. Dezembro/2020. Disponível em: <http://hdl.handle.net/1843/36676> Acesso em: 5 jun. 2024.

GOMES, Marcus Livio. SILVA, Eduardo Sousa Pacheco Cruz. Política judiciária nacional contra a alta litigiosidade tributária. In: **Revista Eletrônica de Direito Processual – REDP**. Rio de Janeiro, Ano 17, V. 24, N. 1, jan-abril, 2023.

GOUVEIA, Valdiney Veloso; et al. Norma pessoal de reciprocidade: evidências de validade e precisão de uma medida. In: **Psicologia: teoria e prática**. V.19. N. 2, São Paulo, ago. 2017. Disponível em: https://pepsic.bvsalud.org/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1516-36872017000200006&lng=pt&nrm=iso&tlng=pt Acesso em: 25 jan. 2025.

GRAU, Eros Roberto. **O direito posto e o direito pressuposto**. 5. Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária**. São Paulo: Dialética, 1998.

GRIBNAU, Hans. Horizontal Monitoring: Some Procedural Tax Law Issues and Their Broader Meaning. In: HEIN, R.; RUSSO, R. (eds.). **Tax Assurance**. 2. ed. Deventer: Kluwer, 2022, p. 215-252. Tilburg Law School Research Paper. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=4310114> Acesso em: 8 jan. 2025.

_____. Soft Law and Taxation: The Case of the Netherlands. In: **Legisprudence**. V.

1. N. 3, p. 291-326, jan./2007. Disponível em:
https://www.researchgate.net/publication/233572363_Soft_Law_and_Taxation_The_Case_of_the_Netherlands Acesso em: 4 nov. 2024.

GRINOVER, Ada Pellegrini. **O novo Código de Processo Civil: questões controvertidas**. São Paulo: Atlas, 2015.

GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel; CINTRA, Antônio Carlos de Araújo. **Teoria Geral do Processo**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

GUEDES, Demian. **Processo administrativo e democracia - uma reavaliação da presunção de veracidade**. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

HÄBERLE, Peter. Dimensões dos Direitos Fundamentais à Luz de uma Comparação de Níveis Textuais de Constituições. In: **Direito Público**. N. 55. p. 184-185, jan-fev/2014. Disponível em
<https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/direitopublico/article/download/2236/1159> Acesso em: 15 jan. 2024.

HABERMAS, Jürgen. Verdade e Justificação: Ensaio filosófico. Trad. Milton Camargo Mota. São Paulo: Edições Loyola, 2004.

_____. **Direito e Democracia: entre facticidade e validade**. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997.

HAPPÉ, Richard. Multinationals, Enforcement Covenants and Fair Share. In: **Intertax**. V. 35. Kluwer Law International. p. 537-547, 2007. Disponível em:
https://www.researchgate.net/publication/241859167_Multinationals_enforcement_covenants_and_fair_share Acesso em: 03 dez. 2024.

HAPPÉ, Richard. PAUWELS, Melvin. Balancing of Powers in Dutch Tax Law: General Overview and Recent Developments. In: EVANS, Chris; FREEDMAN, Judith; KREVER, Richard (Org.). **The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law**. Amsterdam, The Netherlands: IBFD, p. 223-254, 2001.

HARVEY, J. Richard. Corporate Tax Aggressiveness - Recent History and Policy Options. In: **National Tax Journal**. V. 67. N. 4, 2014, Villanova Law/Public. Disponível em:
<https://ssrn.com/abstract=2524367> Acesso em: 12 mar. 2025.

HAYEK, Friedrich August von. **Direito, legislação e liberdade: uma nova formulação dos princípios liberais de justiça e economia política**. V. I. São Paulo: Visão, 1985.

HEINEN, Juliano. **Curso de Direito Administrativo**. 2. ed., revis., ampl. e atual. Salvador: JusPodivum, 2021.

HERB, Karlfriedrich. Além do bem e do mal: o poder em Maquiavel, Hobbes, Arendt e Foucault. In: **Revista Brasileira de Ciência Política**. N. 10, Brasília, jan./apr. 2013.
https://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0103-33522013000100008. Acesso em: 2 jun. 2023.

HODGES, Christopher; STEINHOLTZ, Ruth. **Ethical Business Practice and Regulation. A Behavioural and Values-Based Approach to Compliance and Enforcement.** Bloomsbury Publishing. Edição do Kindle.

HOLMES JR., Oliver Wendell. The Path of Law. *In: The Harvard Law Review Association.* V. 10. 8. p. 457-478, 1897. JSTOR, Disponível em <https://doi.org/10.2307/1322028>. Acesso em: 19 jan. 2024.

HUETE, Miguel Ángel Sánchez. La contribución a los gastos públicos, un deber más allá de la recaudación. *In: Revista de Direito Brasileira.* V. 9. N. 4. Florianópolis, p. 372–400, 2014. Disponível em: <https://www.indexlaw.org/index.php/rdb/article/view/2932>. Acesso em: 26 nov. 2024.

HUISKERS-STOOP, Esther Alexandra Maria. **De effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht: een fiscaal-juridische en empirische analyse.** Erasmus University Rotterdam. 2015. Disponível em: https://repub.eur.nl/pub/79080/Huiskers_proefschrift_digitaal.pdf. Acesso em: 02 nov. 2021.

HUISKERS-STOOP, Esther; GRIBNAU, Hans. Cooperative Compliance and the Dutch Horizontal Monitoring Model. *In: Journal of Tax Administration.* V. 5:1, 2019. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3333347> Acesso em: 28 out. 2024.

IGLESIAS, Álvaro Núñez; SANTOS, Francisco Javier Andrés; OSLE, Rafael Domingo. **Código Civil Francés. Estudio Preliminar y Notas** (The French Civil Code. Translation into Spanish, Introduction and Notes). 2023. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=4134659> Acesso em: 05 out. 2023.

International Monetary Fund (IMF). **Domestic resource mobilization and taxation.** 2016. https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2016/01/Domestic-resource-mobilization-and-taxation_IMF-and-World-Bank_IATF-Issue-Brief.pdf Acesso em: 8 jul. 2024

International Monetary Fund (IMF). **Revenue Mobilization Trust Fund.** 2016. Disponível em: <https://www.imf.org/external/np/ins/english/files/RMTFProgramDocument.pdf>. Acesso em: 8 jul. 2024.

IZQUIERDO, A.; PESSINO, C.; VULETIN, G. **Better Spending for Better Lives: How Latin America and the Caribbean Can Do More with Less.** IDB. 2018. Disponível em: <https://webimages.iadb.org/publications/english/document/Better-Spending-for-Better-Lives-How-Latin-America-and-the-Caribbean-Can-Do-More-with-Less.pdf>. Acesso em: 4 dez. 2023.

KANT, Immanuel. **The Metaphysics of Morals.** Transl. Mary Gregor. Cambridge University Press. 1991.

KANT, Immanuel; LOUIS, Infield. **Lectures on Ethics.** London: Methuen and Co Ltd., 1930. Uploaded by Public Resource. Disponível em: <https://archive.org/details/dli.ernet.3873/page/193/mode/2up>. Acesso em 22 nov. 2023.

KASTLUNGER, Barbara; KIRCHLER, Erich; WAHL, Ingrid. Trust in Authorities and Power to Enforce Tax Compliance: An Empirical Analysis of the “Slippery Slope”

Framework. *In: Law & Policy*. N. 32, p. 383-406, 2010. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/227528175_Trust_in_Authorities_and_Power_to_Enforce_Tax_Compliance_An_Empirical_Analysis_of_the_Slippery_Slope_Framework Acesso em: 27 jan. 2025.

KEEFER, Philip; SCARTASCINI, Carlos. **Confianza - La clave de la cohesión social y el crecimiento en América Latina y el Caribe**. Banco Interamericano de Desenvolvimento. 2022. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.18235/0003792>. Acesso em: 23 jan. 2025.

KELSEN, Hans. **General Theory of Law and State**. Cambridge: Harvard University Press, 1949.

_____. **Teoria Geral do Direito e do Estado**. Trad. Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

_____. **Teoria Pura do Direito**. 3. ed. Tradução de João Batista Machado. São Paulo, Martins Fontes, 1993.

_____. The Pure Theory of Law and Analytical Jurisprudence. *In: Harvard Law Review* **55**. N. 1, 1941.

_____. What Is Justice? *In: Essays in Legal and Moral Philosophy*. Trad. para o inglês por Peter Heath. Boston: D. Reidel Publishing Company Dordrecht-Holland, 1973.

LAURENT, F. **Principii di Diritto Civile**. V. XXVIII. Trad. em italiano por Alberto Marghieri. Milano: Dottor Leonardo Vallardi editore, 1886.

LEIBLER AC, Mark. Tax and the Rule of Law. *In: Melbourne University Law Review*. Melbourne Law School. V. 46, p. 547-571, 2023.

LENTER, David; SHACKELFORD, Douglas. SLEMROD, Joel. Public Disclosure of Corporate Tax Return Information: Accounting, Economics, and Legal Perspectives. *In: National Tax Journal*, 2003. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/252881870_Public_Disclosure_of_Corporate_Tax_Return_Information_Accounting_Economics_and_Legal_Perspectives Acesso em: 11 mar. 2025.

LEVENTHAL, Gerald. S. What Should Be Done with Equity Theory? *In: Gergen, K.J., Greenberg, M.S., Willis, R.H. (eds). Social Exchange*. Springer, Boston, MA. 1980. Disponível em: https://doi.org/10.1007/978-1-4613-3087-5_2 Acesso em: 7 dez. 2023.

LIMA, Emanuel Marcos. REZENDE, Amaury José. Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil: uma análise a partir da Curva de Laffer. *In: Interações*. Campo Grande-MS. V. 20. N. 1, p. 239-255, 2019. Disponível em: <file:///C:/Users/User/Downloads/1609-Texto%20do%20artigo-8762-8878-10-20190320.pdf> Acesso em: 20 out. 2024.

LOBATO, Valter de Souza. **O princípio da confiança retratado no Código Tributário Nacional. A aplicação dos artigos 100 e 146 do CTN. A análise de casos concretos**. <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2012/09/Artigo-Misabel-analise-dos-arts-100-e-146-do-CTN-final.pdf> Acesso em: 7. nov. 2023.

LOBATO, Valter de Souza. TEIXEIRA, Tiago Conde. **Impactos do CPC/2015 no Processo Tributário Administrativo e Judicial**. <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2017/09/artigo-NCPC-Felipe.pdf> Acesso em: 17 ago. 2024.

LOSANO, Mario G. **Sistema e estrutura no direito: o Século XX**. V. 2. Trad. Lucas Lamberti. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

LUHMANN, Niklas. **Confianza**. Trad. Amada Flores. Anthropos. Universidad IberoAmericana. Santiago, 1996.

_____. **Legitimação pelo procedimento**. Trad. Maria da Conceição Côrte-Real. Brasília: Ed. Universidade de Brasília, 1969.

_____. **O Direito da Sociedade**. Trad. Saulo KRIEGER; Alexandre AGNOLON. São Paulo: Martins Fontes, 2016.

_____. **Sistema Giuridico e Dogmatica Giuridica**. Trad. e Prefácio: FREBBRAJO, Alberto. Bologna: Ed. Il Mulino, 1978.

_____. **Sociologia do Direito I**. Trad. Gustavo BAYER. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983.

_____. **Sociologia do Direito II**. Trad. Gustavo BAYER. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1985.

MACHADO, Hugo de Brito. Princípio da legalidade tributária na Constituição de 1988. *In: Revista de Direito Tributário*. N. 45. São Paulo, p. 175-187, 1988.

MADRUGA, Edgar; ALMEIDA, Fábio da Silva; OLIVEIRA, Fábio Rodrigues de. **Compliance Tributário: práticas, riscos e atualidades**. 2. ed. Goiânia: Editora BSSP, 2020.

MAGALHÃES, Gustavo Alexandre. **Convênios Administrativos: uma proposta de releitura do seu regime jurídico à luz de sua natureza contratual**. Tese de Doutorado. Universidade Federal de Minas Gerais. Faculdade de Direito. Belo Horizonte, 2011.

MAJDAŃSKA, Alicja. **An Analysis of Cooperative Compliance Programmes. Legal and Institutional Aspects with a Focus on Application in Less Developed Countries**. Amsterdã: IBFD Doctoral Series. V. 58, 2018.

MARINHO, Jorge Eduardo de Souza. **Compliance Tributário. Especificidades Brasileiras e Propostas de Mudança Baseadas na Teoria do Contrato Fiscal, na Cultura Tributária e na Moral Tributária**. Tese de doutorado. PUC Minas. 2022. Disponível em: <https://web.sistemas.pucminas.br/BDP/PUC%20Minas/Home/Visualizar?seq=C5C716FF5F5CEF91874B8EBD81FEBF68> Acesso em: 30 mar. 2024.

MARINS, James. **Direito Processual tributário brasileiro: (administrativo e judicial)**. São Paulo: Dialética, 2002.

MARTINOLI, CAROL. Solución de controversias tributarias: Comparación de la experiencia en los países desarrollados. *In: Revista del Instituto AFIP*. IR. 04. Argentina. Junio 2008, p.

110/131. Disponível em: https://www.ciat.org/Biblioteca/ConcursosdeMonografia/XXV-2017/xxv_I_Premio_Martinoli.pdf Acesso em: 2 ago. 2023.

MARTINS, António; SÁ, Caroline. A “**moral tributária**” como determinante do **cumprimento fiscal: uma nota sobre as abordagens empíricas**. ISG. Business & Economics School. Disponível em https://www.isg.pt/wp-content/uploads/2021/03/48_5_amartins_moral-f48.pdf Acesso em 4 jul. 2024.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). **Curso de Direito Tributário**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

_____. O princípio da moralidade no Direito Tributário. *In: Revista de Direito Administrativo*. [S. l.]. V. 204, 1996, p. 352–365. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/46791>. Acesso em: 22 nov. 2023.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva (Org.). **Compliance no Direito Tributário**. V. 7. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. Edição do Kindle.

MASCAGNI, Giulia; SANTORO, Fabrizio; MUKAMA, Dennis. Teach to Comply? Evidence from a Taxpayer Education Programme in Rwanda. *In: Working Paper n. 91*. International Centre for Tax and Development, Brighton, UK. 2019. Disponível em: https://www.ids.ac.uk/download.php?file=wp-content/uploads/2019/02/ICTD_WP91.pdf Acesso em: 26 jan. 2025.

MAUSS, Marcel. **Sociologia e antropologia**. Trad. de Paulo Neves de Carvalho. São Paulo: Cosac Naify, 2003.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 33. ed. São Paulo: Ed. Malheiros, 2007.

MENDONÇA, Priscila Faricelli de. PISCITELLI, Tathiane. MASCITTO, Andréa Mascitto (Org.). **Arbitragem Tributária - Desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa**. 2. ed. Revista do Tribunais: São Paulo, 2019.

MCG - Monitoring Commissie Corporate Governance Code. **Corporate Governance Code**. Disponível em: <https://www.mccg.nl/documenten/2022/12/20/corporate-governance-code-2022>. Versão em inglês: <https://www.mccg.nl/documenten/2022/12/20/dutch-corporate-governance-code-2022>. Acesso em 16 dez. 2024.

MIRAGEM, Bruno. **A Nova Administração Pública e o Direito Administrativo**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 49. Edição do Kindle.

MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 2. ed. São Paulo: Noeses.

MOREIRA, André Mendes; GALDINO, Breno Santana. Congestionamento judiciário e execução fiscal: a falta de interesse processual em débitos de baixo valor. *In: Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário*. Belo Horizonte, ano 04, n. 07, p. 131-154, jan./jun.

2020.

MOREIRA, André Mendes; MACHADO, Sophia Goreti Rocha. Conceito de Tributo e sua Divisão em Espécies. *In: Revista Fórum de Direito Tributário*. N. 76. Belo Horizonte: Fórum. p. 71-90, 2015.

MOREIRA, André Mendes; RIBEIRO, Jamir Calili. A metodologia do Direito Tributário e o raciocínio conceitual como premissas para garantia da segurança jurídica. *In: DERZI, Misabel Abreu Machado; ALMEIDA MELO, João Paulo Fanucchi de (Coord.). Justiça Fiscal*. Belo Horizonte: Del Rey, 2016.

MOREIRA, André Mendes; RIBEIRO, Jamir Calili. Metodologia do Direito Tributário e o Modo de Raciocinar por Tipo e por Conceitos. *In: Sacha Calmon Navarro Coelho. (Org.). Segurança Jurídica*. Rio de Janeiro: GEN-Forense. v. 1. 2013, p. 517-538.

MOREIRA, Bernardo Motta. **A Governamentalização do Poder de Tributar. Desafios do processo legislativo tributário**. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2021.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. 4. reimp. Coimbra: Almedina, 2015.

NAKAYAMA, Kiyoshi. Public Disclosure of Taxpayer Information as a Measure to Improve Tax Compliance. *In: IMF Publications*. International Monetary Fund. 2021. Disponível em: <https://www.elibrary.imf.org/display/book/APTBV27N03/CH001.xml#RCH001fn47> Acesso em 10 mar. 2025.

NATALE, Michele. **Catechismo repubblicano per l'istruzione del popolo e la rovina dei tiranni**. Documento público. Disponível em: https://play.google.com/books/reader?id=_ddF2hsBNGAC&pg=GBS.PA4&hl=pt_PT Acesso em 10 mar. 2025

NEDERLAND. Algemene wet inzake rijksbelastingen – AWR (Lei Geral Tributária). Disponível em: <https://wetten.overheid.nl/BWBR0002320/2024-01-01/0#origineel-opschrift-en-aanhef> Acesso em: 25 nov. 2024.

NEDERLAND. Algemene wet bestuursrecht – Awb (Lei Geral de Direito Administrativo). Disponível em: <https://wetten.overheid.nl/BWBR0005537/2025-03-08> Acesso em 25 nov. 2024.

NEDERLAND. Belastingdienst.nl. **Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst. Fiscaal toezicht op maat**. Haia. 2012. Disponível em: https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/fiscaal_tz_op_maat_tz0151z1fd.pdf Acesso em: 7 jan. 2025.

NEDERLAND. Belastingdienst.nl. **Mediation als oplossing bij een meningsverschil**. Disponível em: <https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/nl/bezwaar-en-beroep/content/mediation> Acesso em: 8 nov. 2024.

NEDERLAND. Belastingdienst.nl. **Supervision of Large Business in The Netherlands: guide**. Netherlands Tax and Customs Administration, 2023. Disponível em:

https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/supervision_large_business_in_netherlands_dv4231z4fdeng.pdf Acesso em: 3 dez. 2024.

NEDERLAND. Overheid.nl. **Kamerstuk**. Documento parlamentar 29643, n. 2. Disponível em: <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/kst-29643-2.html> Acesso em 8 nov. 2024.

NEDERLAND. Overheid.nl. **Kamerstuk**. Documento parlamentar 29643, n. 4. Disponível em: <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/kst-29643-4.html> Acesso em 8 nov. 2024.

NEDERLAND. Rechtspraak.nl. **Uitspraken**. Hoge Raad n. 18 452, j. em 12.04.1978, publ. em 07.05.2019, B.N.B. 1978/135. Disponível em: <https://uitspraken.rechtspraak.nl/details?id=ECLI:NL:HR:1978:AX3264> Acesso em: 25 nov. 2024.

NEDERLAND. Reports to the government the future of the national constitutional state. N. 63. WRR. 2002. Disponível em: <file:///C:/Users/User/Downloads/R063e-Future-national-constitutional-state.pdf> Acesso em: 02.11.2024

NEDERLAND. **The Constitution of the Kingdom of the Netherlands 2023**. Disponível em: <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2023/04/26/grondwet-voor-het-koninkrijk-der-nederlanden> Acesso em: 22 nov. 2024.

NEVES, Clarissa Eckert Baeta; SAMIOS, Eva Machado Barbosa. (Org.). **Niklas Luhmann: A nova teoria dos sistemas**. Porto Alegre: UFRGS-Goethe Institut, 1977.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. O Ensino da IFA, do IBDT/USP e as Absurdas Instruções da Direção Fiscal em São Paulo. In: **Revista Direito Tributário Atual**. [S. l.]. N. 5. 1985, p. 899–906. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1961>. Acesso em: 24 nov. 2023.

NOVOA, César García. Cuestión previa: ¿Es la indisponibilidad un impedimento para la previsión legal de mecanismos para la prevención y resolución alternativa de conflictos tributarios? In: MENÉNDEZ, Uría (Org.). **La litigiosidad tributaria: medios alternativos de solución y medidas de agilización**. Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad, 2023

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. **Reports and research papers**. Disponível em <https://www.oecd.org/en/publications/reports.html?orderBy=mostRelevant&page=0&facetTags=oecd-policy-areas%3Apa15%2Coecd-policy-areas%3Apa10> Acesso em: 20 out. 2024.

OCDE (2008). **Study into the Role of Tax Intermediaries**. Paris: OECD Publishing. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf> Acesso em: 16 nov. 2023.

OCDE (2013). **La relación cooperativa: Un marco de referencia. De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo**. Paris: OECD Publishing. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207547-es> Acesso em: 31 jul. 2023.

OCDE (2016). **Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks**. Paris: OECD Publishing. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264253384-en>. Acesso

em: 31 jul. 2023.

OCDE (2019). **Tax Morale: What Drives People and Businesses to Pay Tax?** OECD Publishing. Paris. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/f3d8ea10-en> Acesso em: 17 mar. 2023.

OCDE (2021). **Building Tax Culture, Compliance and Citizenship: A Global Source Book on Taxpayer Education**. 2. ed. Paris: OECD Publishing. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/18585eb1-en>. Acesso em: 8 jul. 2024.

OCDE (2021). **Tax Administration 2021: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies**. Paris: OECD Publishing. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/cef472b9-en>. Acesso em: 20 jan. 2025.

OCDE (2022). **Tax Morale II: Building Trust between Tax Administrations and Large Businesses**. Paris: OECD Publishing. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/7587f25c-en>. Acesso em: 17 mar. 2023.

ORTEGA, Daniel; RONCONI, Lucas; SANGUINETTI, Pablo. Reciprocity and Willingness to Pay Taxes: Evidence from a Survey Experiment in Latin America. *In: Economía Journal*. V. 16. N. 2, edição Primavera, 2016, p. 55-87. Disponível em: <https://econpapers.repec.org/article/col000425/014410.htm> Acesso em: 11 abr. 2023.

OWENS, Jeffrey; LEIGH-PEMBERTON. Jonathan. **Cumplimiento cooperativo: un enfoque para la fiscalidad sostenible y con múltiples partes interesadas**. Trad. em espanhol Jaume Menendez Fernandez e Ubaldo Gonzalez de Frutos. Disponível em: <https://publications.iadb.org/es/cumplimiento-cooperativo-un-enfoque-para-la-fiscalidad-sostenible-y-con-multiples-partes> Acesso em 27 jan. 2025.

PIAUÍ (Estado). Lei n. 7.428, de 28 de dezembro de 2020. Institui, no âmbito do Estado do Piauí, o Programa Contribuinte Legal, programa de conformidade tributária com o objetivo de estimular os contribuintes dos impostos estaduais à regularidade tributária. **Diário Oficial do Estado do Piauí**. N. 243. 28.12.2020. Disponível em: https://sapl.al.pi.br/media/sapl/public/normajuridica/2020/4763/7428_2020.pdf Acesso em: 12 fev. 2025.

PIKETTY, Thomas. **O Capital no Século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2013.

PIERSON, Paul. The New Politics of the Welfare State. *In: World Politics*. V. 48. N. 2. p. 143–79, 1996. Disponível em: <http://www.jstor.org/stable/25053959>. Acesso em: 1 abr. 2023.

PISCITELLI, Tahiane; et. all. (Coord.). **Transações tributárias estaduais**. São Paulo: FGV Direito SP, 2025. Disponível em: <https://hdl.handle.net/10438/36603> Acesso em: 28.02.2025.

PITZER, Leonel Pereira. **Modulação em matéria tributária - uma análise normativa, descritiva e prescritiva do padrão decisório do STF**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2024.

PORTELLA FILHO, Petrônio. Plano Brady: da retórica à realidade. *In: Estudos Econômicos*. V. 24. N. 1. São Paulo, p. 55–105, 1994. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/ee/article/view/159130>. Acesso em: 23 out. 2024

PORTO ALEGRE (RS). Lei Complementar n. 928, de 27 de dezembro de 2021. Institui o Programa Municipal de Estímulo à Conformidade Tributária – Em Dia com Porto Alegre, define as diretrizes para o relacionamento entre os contribuintes e o Município e estabelece regras de conformidade tributária. Disponível em: https://www.camarapoa.rs.gov.br/draco/processos/137048/LC_928.pdf Acesso em: 12 fev. 2025.

POSNER, Richard. **A Economia da Justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

POSTEMA, Gerald. Classical Common Law Jurisprudence (Part I). *In: Oxford Univ. Commonwealth Law Journal*, 2(2), p. 155-180, 2002. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/228183293_Classical_Common_Law_Jurisprudenc_e_Part_1 Acesso em: 24 abr. 2023

_____. Classical Common Law Jurisprudence (Part II). *In: Oxford Univ Commonwealth Law Journal*. 3(1), p. 1-28, 2003. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/308556713_Classical_Common_Law_Jurisprudenc_e_Part_II Acesso em: 24 abr. 2023.

QUIÑONES, Diego; MOSQUERA, Irma; HUISKERS-STOOP. Esther. **Manual sobre Control de la Planeación Tributaria Internacional. Iniciativas de cumplimiento cooperativo como mecanismo preventivo**. CIAT. 2022. Disponível em: https://www.ciat.org/5-5-iniciativas-de-cumplimiento-cooperativo-como-mecanismo-preventivo/?utm_source=CIATPublicaciones&utm_medium=ActiveCampaign&utm_campaign=5-5-iniciativas-de-cumplimiento-cooperativo-como-mecanismo-preventivo&utm_term=espanol&utm_content=noviembre2022 Acesso em: 21.02.2025

RAMOS, Saulo. Responsabilidade civil do estado - Culpa recíproca – Transação. *In: Revista de Direito Administrativo*, [S. l.], v. 166, p. 156–166, 1986. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/45343>. Acesso em: 16.10.2023.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Trad. Almiro Pisetta e Lenita Maria Rímoli Esteves. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

RAZ, Joseph. **The Authority of Law: Essays on Law and Morality**. Oxford: Clarendon Press, New York: Oxford University Press Inc., 1979.

Revista ETCO. Agosto de 2020. Disponível em: https://www.etc.org.br/wp-content/uploads/WEB_Revista-ETCO_Agosto-2020_02.pdf Acesso em: 24 ago. 2020.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Segurança Jurídica do Contribuinte (Legalidade, Não-supresa e Proteção à Confiança)**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2008.

RIO GRANDE DO NORTE (Estado). Lei nº 10.497, de 15 de março de 2019. Institui o Regularidade Programa de Estímulo à Tributária, denominado Contribuinte Exemplar, define princípios para o relacionamento entre os contribuintes e o Estado do Rio Grande do Norte e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Norte**. N. 14.374, p. 01-02. 16.03.2019. Disponível em: <https://www.al.rn.leg.br/storage/legislacao/2021/hj79wkd4cfjo6xc1lt99s1v9dv5rjn.pdf>

Acesso em: 12 fev. 2025.

RIO GRANDE DO SUL (Estado). Lei nº 15.576, de 29 de dezembro de 2020. Institui o Código de Boas Práticas Tributárias do Estado do Rio Grande do Sul, cria o Conselho de Boas Práticas Tributárias, autoriza a criação das Câmaras Técnicas Setoriais, estabelece hipóteses de acordos setoriais de boas práticas, institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária – Nos Conformes RS, estabelece regras de conformidade tributária, conforme especifica (...). **Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul**. N. 265, 2. ed., 29.12.2020. Disponível em: https://www.al.rs.gov.br/legis/M010/M0100099.asp?Hid_Tipo=TEXT0&Hid_TodasNormas=71419&hTexto=&Hid_IDNorma=71419 Acesso em: 12 fev. 2025.

ROCHA, Sergio André. Reconstruindo a confiança na relação Fisco-Contribuinte. In: **Revista Direito Tributário Atual**. N. 39. São Paulo: IBDT, p. 507-527, 2018. http://www.sarocha.com.br/wp-content/uploads/2018/09/Reconstruindo-a-Confian%C3%A7a-na-Rela%C3%A7%C3%A3o-Fisco-Contribuinte_SAR.pdf Acesso em: 22.7.2021.

ROMANO, SANTI. O Estado Moderno e sua crise. Trad. Felipe Pante Leme de Campos. In: **Revista Brasileira de Estudos Políticos**. Belo Horizonte. N. 122, p. 13-43, jan./jun. 2021. Disponível em: <https://pos.direito.ufmg.br/rbep/index.php/rbep/article/view/886>. Acesso em: 16.4.2022.

_____. **O ordenamento jurídico**. Trad. Arno Dal Ri Júnior. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2008.

RONDÔNIA (Estado). Decreto n. 29.856, de 18 de dezembro de 2024. Regulamenta o Programa de Conformidade Tributária Contribuinte Legal e altera dispositivo do Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS/RO, aprovado pelo Decreto n. 22.721, de 5 de abril de 2018. **Diário Oficial do Estado de Rondônia**. N 239. Suplementar. 19.12.2024.

RONDÔNIA (Estado). Lei n. 5.621, de 18 de setembro de 2023. (Acrescenta à Lei nº 688, de 27 de dezembro de 1996, os arts. 74-A e 74-B). **Diário Oficial do Estado de Rondônia**. N. 178. 19.09.2023.

ROSENBLATT, Paulo; LEÃO, Caio de Souza. Demagogia fiscal: a contaminação do debate da moralidade tributária do contribuinte no Brasil. In: **Pensar – Revista de Ciências Jurídicas**. V. 26. N. 4, 2021, p. 1-13. Disponível em: <https://ojs.unifor.br/rpen/article/view/11395/pdf> Acesso em: 24 nov. 2023.

SALDANHA, Daniel Cabaleiro. **Organização do Estado Brasileiro. O modelo oligárquico de Federalismo**. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2019.

SANDULLI, Aldo M. **II Procedimento Amministrativo**. Milano: Giufre Editora, 1964.

SÃO PAULO (Estado). Lei Complementar n. 1.320, de 06 de abril de 2018. Institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - "Nos Conformes", define princípios para o relacionamento entre os contribuintes e o Estado de São Paulo e estabelece regras de

conformidade tributária. **Diário Oficial do Estado de São Paulo (DOE-I)**, p. 1, 07.04.2018, p.1 Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei.complementar/2018/lei.complementar-1320-06.04.2018.html> Acesso em: 12 fev. 2025.

SCAFF, Fernando Facury. Refis é uma transação tributária e não uma renúncia fiscal. *In: Consultor Jurídico*. São Paulo: Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. 2014. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2014-dez-02/contas-vista-refis-transacao-tributaria-nao-renuncia-fiscal/> Acesso em: 24 fev. 2025.

SCHAUER, Frederick. **A força do Direito**. Trad. André Luiz Freire, São Paulo: Martins Fontes, 2022.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Interpretação e Integração da Norma Tributária. *In: Revista da EMERJ*. V. 13. N. 52, 2010, p. 112-140. Disponível em https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista52/Revista52_112.pdf Acesso em: 12 out. 2024.

SIGLER, Jay A.; MURPHY, Joseph E. **Interactive Corporate Compliance: An Alternative to Regulatory Compulsion**. 1988. Quorum books.

SILVA, Alexandre Vitorino. **Direitos a prestações positivas e igualdade: a deficiência em perspectiva constitucional**. São Paulo: LTr, 2007.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. 32. ed. Atual. por Nagib Slaib Filho e Priscila Pereira Vasques Gomes. Rio de Janeiro: Forense: 2016.

SILVA, Vasco Manoel Dias Pereira da. **Em busca do ato administrativo perdido**. Ebook. Coimbra: Almedina, 1995.

SINPROFAZ. **Sonegômetro**, c2013. Disponível em: <https://www.sinprofaz.org.br/noticias/sonegometro-fecha-ano-com-valor-superior-a-r-626-bilhoes/> Acesso em: 18 nov. 2023.

SIQUEIRA, Pedro H. Braz. O Monitoramento dos Maiores Contribuintes: uma aplicação de regulação responsiva? *In: Revista de Direito Setorial e Regulatório*. V. 8. N. 1, p. 82-104, 2022.

SKINNER, Burrhus Frederic. **Sobre o behaviorismo**. Trad. Maria da Penha Villalobos. São Paulo: Cultrix. 10. ed. 9. reimp., 2006.

SOARES, Rogério Ehrhardt. Codificação do procedimento administrativo hoje. *In: Direito e Justiça*. V. 6, p. 17-24, 1 jan. 1992.

SOMBRA, Thiago Luís. A constitucionalidade da arbitragem e sua disciplina no Anteprojeto de CPC. *In: Revista de Informação Legislativa*. Brasília. Ano 48, n. 190, abr./jun. 2011.

SUNDFELD, Carlos Ari. A importância do procedimento administrativo. *In: Revista de Direito Público*. N. 84, São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 64–74, out./dez., 1987.

TEIXEIRA, Alexandre Alkimin. **Compliance e informação fiscal**. Belo Horizonte: Lumen Juris, 2019.

TIPKE, Klaus. **Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes**. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012.

TORGLER, Benno. Tax morale and direct democracy. *In: European Journal of Political Economy*. V. 21.2, p. 525-531, 2005. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0176268004000825>.

TORGLER, Benno. **Tax morale: Theory and empirical analysis of tax compliance**. Tese de doutorado. University of Basel. Suíça. 2003. Disponível em: https://edoc.unibas.ch/56/1/DissB_6463.pdf Acesso em: 24 fev. 2025.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e Direito Privado. Autonomia provada, simulação, elusão tributária**. 2003, São Paulo: Revista dos Tribunais.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários**. V. 2. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

THEODORO JÚNIOR, Humberto Theodoro. Common Law e Civil Law. Aproximação. Papel da Jurisprudência e Precedentes Vinculantes no Novo Código de Processo Civil. Demandas Repetitivas. *In: Revista Magister de Direito Processual Civil*. N. 71, 2016. Disponível em: <https://blog.grupogen.com.br/juridico/areas-de-interesse/processocivil/common-law-e-civil-law-aproximacao-papel-da-jurisprudencia-e-precedentes-vinculantes-no-novo-codigo-de-processo-civil-demandas-repetitivas/> Acesso em: 23 set. 2024.

THURONYI, Victor. **How Can an Excessive Volume of Tax Disputes Be Dealt With?** FMI. 2013. Disponível em: <https://www.imf.org/external/np/leg/tlaw/2013/eng/tldisputes.pdf> Acesso em: 22 fev. 2025.

TYLER, Tom R. **Why People Obey the Law**. Princeton University Press, 2006.

União Europeia (UE). DIRETIVA 2018/822 DO CONSELHO. *In: Jornal Oficial da União Europeia*. PT. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L0822> Acesso em: 15 mar. 2025.

UNITED KINGDOM. **Use alternative dispute resolution to settle a tax dispute**. Disponível em: <https://www.gov.uk/guidance/tax-disputes-alternative-dispute-resolution-adr> Acesso em: 29 fev. 2025.

UNITED NATIONS (UN). **Addis Ababa Action Agenda of the Third International Conference on Financing for Development**. New York. 2015. Disponível em: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/08/AAAA_Outcome.pdf Acesso em 8 jul. 2024.

UNITED NATIONS (UN). **Manual sobre Prevención y Resolución de Controversias**

Fiscales. 2021 Disponível em: <https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2023-08/Dispute%20Avoidance%20and%20Resolution%20Spanish.pdf> Acesso em 3 mar. 2025.

VAN DER BURG, Wibren. BROM, Frans W.A. Legislation on ethical issues: towards an interactive paradigm. *In: Ethical Theory and Moral Practice* 3. Kluwer Academic Publishers, p. 57-75, 2000. Disponível em: <https://wibrenvanderburg.nl/wp-content/uploads/2021/11/van-der-burg-brom-legislation-on-ethical-issues.-towards-an-interactive-paradigm.pdf> Acesso em 28 nov. 2024.

VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins; NOVO, Carla Mendes; LONGO, Larissa Luzia; VASCONCELOS, Lorreine Silva Messias. **Contencioso tributário no Brasil. Relatório 2021 - Ano de referência 2020.** Núcleo de Tributação do Insper. Setembro/2024. Disponível em: <https://repositorio.insper.edu.br/server/api/core/bitstreams/ac44b28d-85f9-432f-afd8-ff0de7cca343/content> Acesso em: 28 fev. 2024.

VIEIRA, Reginaldo de Souza. Pluralismo Jurídico Clássico: A Contribuição de Ehrlich, Santi Romano e Gurvitch. *In: Direito, Estado e Sociedade.* N. 47. jul/dez 2015. Rio de Janeiro: Pontifícia Universidade Católica – Departamento de Direito. Disponível em: <http://direitoestadosociedade.jur.puc-rio.br/media/artigo05n47.pdf> Acesso em: 19 out. 2023.

VILHENA, Paulo Emílio Ribeiro de. **O contrato de trabalho com o Estado.** 2. ed. São Paulo: LTr, 2002.

VILLELA, João Baptista. Sobre a Transação no Novo Código Civil. *In: Anais do “EMERJ Debate o Novo Código Civil”.* Disponível em: https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/anais_onovocodigocivil/anais_especial_1/Anais_Parte_I_revistaemerj_123.pdf Acesso em: 6 out. 2023.

WALPOLE, Michael; EVANS, Chris. The Delicate Balance: Revenue Authority Discretions and the Rule of Law in Australia. *In: EVANS, Chris; FREEDMAN, Judith; KREVER, Richard (Org.). The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law.* Amsterdam, The Netherlands: IBFD, p. 121-148, 2001.

WEBER, Max. **Economia e Sociedade. Fundamentos da sociologia compreensiva.** V. 2. Trad. Regis Barbosa e Karen Elsabe Barbosa. São Paulo: Editora UNB, 2004.

WORLD CUSTOMS ORGANIZATION. **Compendium of Authorized Economic Operator Programmes.** 2020. Disponível em: <https://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/safe-package/aeo-compendium.pdf?db=web> Acesso em: 17 fev. 2025.

WRR - WETENSCHAPPELIJKE RAAD VOOR HET REGERINGSBELEID. **Reports to the Government N. 63.** c2002. Disponível em: <file:///C:/Users/User/Downloads/R063e-Future-national-constitutional-state.pdf> Acesso em: 2 nov. 2024.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário internacional do Brasil.** 2a. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

_____. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva.** 1. reimp., São Paulo: Dialética, 2002.

ANEXO A – CONVÊNIO INDIVIDUAL DE MONITORAMENTO HORIZONTAL MODELO PADRÃO CELEBRADO ATÉ 2020⁷³⁴

Partes

Este convênio é celebrado entre: [EMPRESA SIGNATÁRIA], localizada em [endereço], representada por [nome do representante legal] e a Administração Fiscal, representada por [nome, cargo, Administração Fiscal/]

Este convênio também se aplica a entidades nas quais [EMPRESA ASSINANTE] tem controle. As partes determinaram em conjunto quais entidades isso envolve. Juntas, elas serão referidas como [XXXX].

Introdução

As partes desejam estabelecer uma forma de trabalho eficaz e eficiente. Elas buscam uma visão constantemente atualizada sobre eventos relevantes e uma rápida determinação de posições, a fim de aumentar a segurança jurídica. Neste convênio, são registrados os princípios e a forma como as partes desejam interagir entre si.

Este convênio é redigido na língua holandesa. Caso uma tradução tenha sido elaborada, o texto em holandês prevalecerá.

1. Princípios

- As partes baseiam sua relação mútua na transparência, compreensão e confiança;
- Direitos e obrigações com base nas leis e regulamentos são e continuam a ser aplicáveis sem qualquer limitação;
- Este convênio diz respeito à tributação holandesa em [XXXX] para todos os impostos federais¹ e à sua arrecadação.

¹ Em casos relevantes, isso também inclui a aplicação do Fundo de Compensação do IVA.

2. Acordos entre [XXXX] e a Administração Fiscal:

A. [XXXXX]

- Garante um sistema de controle interno, verificação interna e controle externo com o objetivo de elaborar e apresentar declarações aceitáveis²;
- Assegura o pagamento pontual das dívidas tributárias;
- Apresenta posições relevantes (fiscais) tomadas ou a serem tomadas o mais rápido possível à Administração Fiscal. Isso se refere a questões sobre as quais pode haver divergência de entendimento com a Administração Fiscal, por exemplo, devido a uma

⁷³⁴ Fonte: HUISKERS-STOOP, Esther Alexandra Maria. **De effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht: een fiscaal-juridische en empirische analyse**. Erasmus University Rotterdam. 2015. Tradução livre. Disponível em: https://repub.eur.nl/pub/79080/Huiskers_proefschrift_digitaal.pdf. Acesso em: 02 nov.2021.

diferença na interpretação dos fatos ou na interpretação da lei. [X] fornece à Administração Fiscal uma visão ativa sobre todos os fatos e circunstâncias relevantes, as posições e sua visão sobre as consequências legais a elas associadas;

- Promove o trabalho em atualidade. As declarações referentes a um período passado são apresentadas o mais brevemente possível após o término desse período. As informações solicitadas pela Administração Fiscal são fornecidas o mais rápido possível, de forma completa e clara.

² Uma declaração aceitável cumpre as leis e regulamentos e está livre de erros materiais.

B Administração Fiscal:

- Ajusta a forma e a intensidade de sua supervisão à qualidade do controle interno, da verificação interna e do controle externo;
- Assegura o pagamento pontual de reembolsos fiscais;
- Fornece, o mais rápido possível após o recebimento de uma posição tomada ou a ser tomada e tanto quanto possível em consulta com [X], sua visão sobre as consequências legais;
- Ao fornecer sua visão sobre as consequências legais, considera prazos relevantes;
- Discute os assuntos (fiscais) relevantes, nos quais pode haver uma possível divergência de entendimento (periodicamente) com [X];
- Explicará e esclarecerá por que determinadas informações são solicitadas a [X], com o prazo para resposta sendo estabelecido em consulta;
- Promove o trabalho em atualidade. As avaliações são feitas o mais rápido possível após a apresentação da declaração e tanto quanto possível em consulta com [X].

As partes encontraram uma solução em relação a problemas relacionados a assuntos (fiscais) relevantes do passado, que são conhecidos atualmente por [XXXX] e/ou pela Administração Fiscal - dentro das leis e regulamentos - ou fizeram acordos processuais a respeito.

2. Duração, avaliação periódica e rescisão

Este convênio é celebrado por prazo indeterminado. O convênio será avaliado periodicamente por [XXXX] e pela Administração Fiscal. Se uma das partes desejar encerrar este convênio, deverá informar por escrito as razões à outra parte com antecedência. Além disso, a rescisão não ocorrerá antes de uma consulta verbal, se pelo menos uma das partes assim o desejar. Após isso, este convênio pode ser encerrado imediatamente.

3. Entrada em vigor

Este convênio entra em vigor mediante a assinatura por ambas as partes.

ANEXO A.1 – CONVÊNIO INDIVIDUAL DE MONITORAMENTO HORIZONTAL
MODELO PADRÃO SETORIAL

Convênio para o Setor de Varejo de Floriculturas⁷³⁵

Partes

A organização setorial • Associação de Floristas Varejistas, representada pelo Sr. M.C. Maasse, diretor-geral, e pelo Sr. R. Peters, diretor de operações, doravante denominada VBW e • a Administração Fiscal, representada pelo Sr. P.W.A. Veld, Diretor-Geral da Administração Fiscal, celebram um convênio.

As partes desejam com isso:

- Promover o cumprimento correto das obrigações fiscais pelos empreendedores do setor,
- Chegar a um acordo prévio sobre pontos fiscais de atenção,
- Reduzir a carga administrativa para os empreendedores (empresas) e para a Administração Fiscal,
- Servir a segurança jurídica.

1. Colaboração

As partes colaboram entre si com base na confiança mútua, compreensão e transparência. A cooperação visa promover a execução correta da legislação fiscal no setor de floriculturas.

2. Plataforma de Floriculturas/ Administração Fiscal

Para dar forma à sua colaboração, as partes estabelecem a Plataforma de Floriculturas/ Administração Fiscal (doravante a Plataforma). A Plataforma é composta por representantes das partes. As partes asseguram que seus representantes possuam a expertise necessária. A VBW pode ser assistida por intermediários (fiscais) que atuam no setor de floristas. A Plataforma se reunirá a pedido das partes. Isso ocorrerá pelo menos uma vez por ano, por iniciativa da Administração Fiscal.

3. Acordos

As partes desejam estabelecer rapidamente e de forma atual acordos sobre pontos de atenção na execução da legislação fiscal. As partes apresentam ativamente entre si os pontos de

⁷³⁵

Fonte: https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgend/brochures_en_publicaties/convenant_brancheorganisatie_vbw_vereniging_bloemisten_winkeliers

discussão identificados na prática. Isso inclui a apresentação de informações sobre os fatos e circunstâncias relevantes. A Administração Fiscal fornece o mais rápido possível sua visão sobre as possíveis consequências legais. Os pontos de vista resultantes serão registrados no anexo deste convênio. As partes se responsabilizam, respeitando sua própria responsabilidade, pela comunicação desses pontos de vista ao setor de floriculturas. A VBW promove que seus membros participem dos acordos de supervisão horizontal por meio de seus intermediários fiscais. Assim, a conformidade com os acordos feitos no âmbito deste convênio é promovida e a qualidade das declarações pode ser melhorada.

4. Duração, avaliação periódica, participação e rescisão

Este convênio entra em vigor a partir da data da assinatura. O convênio e o anexo serão avaliados ao final de cada ano civil pela Plataforma e, se necessário, atualizados. O convênio atualizado e/ou o anexo atualizado substituirão os anteriores. As partes podem rescindir este convênio ao final de cada ano civil, ou antes, em caso de circunstâncias excepcionais, respeitando um prazo de aviso prévio de dois meses. Nesse caso, devem comunicar por escrito suas intenções, com justificativas, à outra parte e, se uma das partes solicitar, esclarecer em uma reunião oral.

5. Assinatura

Haia, 31 de março de 2010

A Associação de Floristas Varejistas

M.C. Maasse

A Administração Fiscal

P.W.A. Veld

R. Peters